

**Universidad de Granada**



**Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades  
y el Impuesto sobre el Valor Añadido para las  
entidades sin fines lucrativos. Propuesta de un modelo  
matemático.**

**TESIS DOCTORAL**

**Presentada por:**

**Máximo Jiménez López**

**Dirigida por:**

**Rosario Pallarés Rodríguez**

Granada, enero de 2008





**Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades y el  
Impuesto sobre el Valor Añadido para las entidades sin fines  
lucrativos. Propuesta de un modelo matemático.**

Trabajo original de investigación  
presentado por el licenciado Máximo Jiménez  
López, para la obtención del grado de doctor  
por la Universidad de Granada, bajo la  
dirección de la Dr<sup>a</sup>. D<sup>a</sup>. Rosario Pallarés  
Rodríguez, Titular de Derecho Financiero y  
Tributario de la Universidad de Granada.

V.º B.º

Fdo.: LA DIRECTORA DE LA TESIS  
Dr<sup>a</sup> Rosario Pallarés Rodríguez

Fdo.: EL DOCTORANDO  
Máximo Jiménez López



*A Mari Carmen y  
mis hijos Celia y Julio*



## **Agradecimientos.**

Todo trabajo de investigación, por sencillo que sea, tiene una deuda de gratitud con determinadas personas que de una manera u otra se involucran en el mismo.

En primer lugar, debo reconocer a mi directora de tesis Rosario Pallarés su disponibilidad y paciencia para sugerir, leer, orientar y dirigir el aspecto científico de este trabajo y, lo que para mí es más importante, la amistad que me ha brindado durante todo este tiempo.

También quiero agradecer a mis compañeros Ángel Cid y José María Almira sus valiosos comentarios en el último capítulo de la tesis y, cómo no, expresar mi agradecimiento a José María y Naira por el apoyo incondicional que siempre me han ofrecido.

Y, por supuesto, agradecer a mis hijos y esposa la comprensión que han tenido en todo momento para aceptar mi ausencia a fin de que pudiera dedicar mi tiempo y energía al presente estudio.





<b>Introducción</b> .....	1
<b>Capítulo 1. Cuestiones preliminares</b> .....	7
1.1 Devengo del Tributo.....	7
1.2 Breve nota sobre el sector no lucrativo.....	24
1.3 La tributación en las entidades sin fines lucrativos .....	33
1.4 Algunas precisiones terminológicas .....	48
<b>Parte I. Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades</b> .....	59
<b>Consideraciones previas a la parte I</b> .....	61
<b>Capítulo 2. Conformación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades</b> .....	71
2.1 El Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin fines lucrativos .....	77
2.1.1 La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 49/2002.....	84
2.1.2 La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el RD Legislativo 4/2004.....	87
2.2 Adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos .....	91
2.3 El principio de devengo.....	109
<b>Capítulo 3. Correcciones fiscales al principio de devengo</b> .....	115
3.1 Imputación temporal por motivos de la imagen fiel .....	117
3.2 Imputación fiscal de ingresos y gastos incorrectamente contabilizados .....	122
3.3 Operaciones con precio aplazado .....	133
<b>Capítulo 4. La actividad mercantil en las entidades sin fines lucrativos</b> .....	141
4.1 Reconocimiento de ingresos y gastos de la actividad mercantil.....	142
4.2 Valoración de los productos en curso y terminados .....	156
4.3 Ingresos y gastos financieros.....	165
<b>Capítulo 5. La actividad propia de las entidades sin fines lucrativos.</b> .....	171
5.1 Operaciones específicas de las entidades sin fines lucrativos.....	174
5.2 Subvenciones, donaciones y legados.....	182
5.3 Derechos de uso sobre bienes y el trabajo voluntario.....	196
<b>Capítulo 6. Amortizaciones y provisiones</b> .....	203
6.1 Amortización del inmovilizado .....	205
6.2 Provisiones .....	234

<b>Parte II. Imputación temporal en el Impuesto sobre el Valor Añadido .....</b>	<b>245</b>
<b>Capítulo 7. El Impuesto sobre el Valor Añadido y su devengo .....</b>	<b>247</b>
7.1 Funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	249
7.2 El devengo y la exigibilidad en el IVA .....	267
7.3 Devengo de los pagos anticipados en las entregas interiores .....	276
<b>Capítulo 8. Devengo del IVA en las entregas de bienes.....</b>	<b>287</b>
8.1 Transmisiones con condición suspensiva y arrendamiento-venta .....	290
8.2 La contabilidad y el devengo del IVA.....	297
8.3 Entregas de bienes entre comitente y comisionista que actúa en nombre propio. Contratos estimatorios .....	305
8.4 Bienes afectos a la actividad empresarial .....	313
<b>Capítulo 9. Devengo del IVA en las prestaciones de servicios .....</b>	<b>325</b>
9.1 Regla general de devengo en las prestaciones de servicios .....	330
9.2 Devengo del IVA en las ejecuciones de obra .....	336
9.3 Operaciones de tracto sucesivo.....	348
<b>Capítulo 10. Devengo del IVA en las operaciones internacionales.....</b>	<b>357</b>
10.1 Operaciones intracomunitarias .....	360
10.2 Operaciones con terceros países .....	370
10.2.1 Importaciones y operaciones asimiladas.....	373
10.2.2 El régimen de depósito distinto del aduanero.....	383
<b>Parte III. Alcance y medida del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin fines lucrativos.....</b>	<b>387</b>
<b>Capítulo 11. El IVA en las entidades sin fines lucrativos.....</b>	<b>389</b>
11.1 Subvenciones vinculadas al precio .....	393
11.2 Operaciones de autoconsumo .....	406
11.3 El problema de los precios simbólicos .....	420
11.4 Los convenios de colaboración y el IVA.....	427
<b>Capítulo 12. Exenciones en el IVA para determinadas actividades de interés general.....</b>	<b>433</b>
12.1 Exenciones generales con especial incidencia en las entidades sin fines lucrativos.....	439
12.2 Operaciones exentas que las entidades sin fines lucrativos realizan para sus miembros.....	445
12.3 Exenciones en las que se precisa el reconocimiento del carácter social de la entidad.....	457
12.4 Relación entre las entidades de carácter social en la LIVA y la Ley 49/2002.....	467
12.5 El carácter rogado de determinadas exenciones en el IVA.....	475

<b>Capítulo13. Cuantificación de la imposición tributaria en las entidades sin fines lucrativos...</b>	481
13.1 Algunos ejemplos sobre el gravamen del IVA en las entidades no lucrativas.....	482
13.2 Incidencia del IVA en la gestión de tesorería de las entidades sin fines lucrativos.....	494
<b>Conclusiones .....</b>	511
<b>Jurisprudencia citada .....</b>	547
<b>Bibliografía citada.....</b>	551



## **Introducción.**

El presente trabajo de Tesis Doctoral se encuadra dentro del Programa de Doctorado “Cuestiones actuales sobre el régimen fiscal y contable de sectores empresariales específicos” de la Universidad de Granada. El objeto de este estudio de investigación estriba en el análisis de algunos aspectos sobre la problemática contable, fiscal y económica de las entidades sin ánimo de lucro. En concreto, abordamos el aspecto temporal de los dos grandes impuestos que afectan a las entidades sin fines lucrativos como son el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El estudio del aspecto temporal en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido nos va a servir de hilo conductor a fin de revelar y cuantificar la incidencia que la normativa fiscal despliega sobre las entidades sin fines lucrativos que, como es natural, tienen una actuación y objetivos muy diferenciados de los propios de las empresas mercantiles.

Las razones que nos animaron a elegir el tema de nuestro estudio las podemos resumir en los siguientes puntos:

1. La aparición, no hace demasiado tiempo, de la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que, en general, parece haber superado algunos problemas de la Ley 30/1994 la cual, según el criterio generalizado de la doctrina científica, resultaba insuficiente para permitir el desarrollo del sector no lucrativo en todo su potencial.
2. La mayoría de los trabajos sobre las entidades sin fines lucrativos se centran en aspectos jurídicos y fiscales, en menor medida, también han surgido en los últimos tiempos estudios que tratan sobre su normas contables regladas, en la actualidad, por el Real Decreto 776/1998. Sin embargo, encontramos pocos trabajos, hasta la fecha, en donde se traten al mismo tiempo tanto los

aspectos fiscales como contables de las mismas. Se contempla de forma conjunta el aspecto fiscal y contable, haciendo notar sus coincidencias y diferencias y, en general, las ventajas y dificultades que aparecen.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido está orientado para gravar el consumo como consecuencia final del tráfico empresarial, pero pierde consistencia cuando se aplica a actividades en las que no se busca obtener beneficios. Se trata de destacar la contradicción que supone la publicación de la Ley 49/2002 que puede calificarse de realista y atractiva para la participación de la sociedad civil en actividades de interés general y, por otra parte, no impedir el perjuicio que supone el IVA para estas entidades.
4. A pesar de que la doctrina es unánime en resaltar la falta de adecuación de las entidades sin fines lucrativos al IVA, hasta el punto que en algunos casos estas entidades estiman que sería preferible no acogerse a las exenciones expresamente previstas en dicho impuesto para las actividades que ellas realizan; en cambio, no encontramos trabajos que intenten sistematizar y cuantificar estos supuestos más allá del mero caso particular que sirve de ejemplo a un determinado razonamiento. Intentamos remediar esta situación con las aportaciones realizadas en la última parte de este trabajo.
5. En la actualidad, el conjunto de las organizaciones no lucrativas han cobrado una importancia económica y social que va más allá de la clásicas destinatarias de donaciones y subvenciones. Nos encontramos con entidades que participan ellas mismas en actividades económicas que, con los requisitos necesarios para no desnaturalizar su carácter, coadyuven a la realización de las actividades de interés general.

También es verdad que hay muchos temas relacionados con los contenidos aquí tratados a los que hemos renunciado aproximarnos. Así, respecto al estudio temporal de los impuestos contemplados existen cuestiones de muy diversa índole, como son la problemática de los intereses de demora, recargos por el transcurso de plazo voluntario de pago, etc. que no han sido tratados.

Se ha acotado el análisis del elemento temporal principalmente a aquellas cuestiones directamente relacionadas con el hecho imponible, concretamente, a la conformación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y el devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

De forma análoga, hay otros asuntos relacionados con las entidades sin fines lucrativos como su gestión, adecuada contabilidad de costes, posición en el marco jurídico y tributario en general, etc. que tampoco serán tratados.

No hemos querido limitar nuestro estudio a un determinado tipo de entidades no lucrativas, por el contrario, partimos de una visión omnicomprensiva de estas entidades siempre que sean susceptibles de acogerse a la Ley 49/2002, las cuales resultan singularmente privilegiadas respecto de aquellas otras, también sin ánimo de lucro que, por no reunir los requisitos establecidos en la Ley anterior, han de tributar en el Impuesto sobre Sociedades según lo establecido en el Capítulo XV del Título VII del Texto Refundido de dicho impuesto.

A pesar de lo dicho en el párrafo anterior, serán las fundaciones y asociaciones las principales destinatarias de los comentarios y referencias que hagamos a lo largo de este trabajo. Entendemos que por sus características, estas entidades responden con mayor exactitud a lo que comúnmente se conoce como el sector no lucrativo o tercer sector.

Para conseguir los objetivos señalados y establecer las conclusiones finales, hemos dividido el trabajo en tres partes, además de incluir un primer capítulo sobre cuestiones preliminares. Con el fin de obtener una visión global sintetizamos su contenido del siguiente modo:

- Cuestiones preliminares.
- Parte I: Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades.
- Parte II: Imputación temporal en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Parte III: Alcance y medida del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin fines lucrativos.



Con las cuestiones preliminares se pretende fijar los conceptos que utilizaremos a lo largo del presente trabajo. Asimismo, realizamos una aproximación sobre el conjunto de entidades que forman el sector no lucrativo y de las que serán parte aquéllas a las que, posteriormente, le aplicaremos los aspectos contables y fiscales tratados en los capítulos posteriores.

La primera parte se ocupa de la Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades. Es conocido que la base imponible en el IS descansa en el resultado contable que, a su vez se obtiene por diferencia entre los ingresos y gastos del ejercicio. El cálculo para determinar el resultado del ejercicio requiere, no solamente delimitar los ingresos y gastos que han de contemplarse como propios del mismo, sino también su imputación temporal para determinar con exactitud qué parte de estos ingresos y gastos corresponden a un determinado periodo. Se estudiarán los principales conceptos de ingresos y gastos, tanto desde la perspectiva contable como fiscal y, todo ello, referido especialmente a las entidades sin fines lucrativos.

El Plan General de Contabilidad para las entidades no lucrativas recoge el principio de devengo contable como regla principal a fin de determinar el resultado del ejercicio, en especial para este tipo de entidades, por cuanto que el principio de correlación entre ingresos y gastos queda muy debilitado al operar las mismas con precios alejados del coste real incurrido en la compra o producción de los bienes y servicios ofrecidos.

En la segunda parte se estudia el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Ley 49/2002 no contiene disposiciones relativas a la tributación de las entidades sin fin de lucro a este Impuesto, quizás porque es un impuesto que lleva durante un largo periodo de tiempo sufriendo un continuo proceso de armonización. Proceso necesario ya que la creación del Mercado Único europeo exige un grado de conciliación entre las legislaciones de los Estados miembros en lo relativo a los impuestos sobre el volumen de negocios a fin de evitar distorsiones en la competencia.

Estudiamos el devengo del IVA en las principales operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios. Para ello comenzamos haciendo referencia a lo que al respecto dispone la Directiva 2006/112/CE, principal normativa comunitaria en

materia de unificación sobre el IVA y cuyas disposiciones, cuando el Estado español no haya introducido en su ordenamiento jurídico la regulación a que estuviera obligado, pueden ser invocadas ante el Juez nacional siempre que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales.

También tratamos de aportar las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas más relevantes sobre los asuntos tratados, y que resultan necesarias para la correcta interpretación de la normativa de este Impuesto, así como causa de las continuas modificaciones que sufre nuestra Ley 37/1992.

En la tercera parte, tratamos de exponer cómo quedan afectadas las entidades sin fines lucrativos por el IVA, impuesto que está orientado y configurado para las actividades mercantiles de empresarios y profesionales. Para ello, principalmente tratamos las exenciones que tienen especial incidencia sobre dichas entidades; exenciones que, por otra parte, en mayor o menor medida tampoco les va a suponer la liberación de la carga tributaria por este Impuesto.

Para terminar este tercer apartado, tratamos de cuantificar el perjuicio que el IVA representa para las entidades sin fines lucrativos que, en muchos casos, tendrán que soportar el Impuesto como si se trataran de consumidores finales.

También, cuantificamos el efecto financiero que el devengo del IVA, en general, origina en las empresas. Aquí, también vuelven a resultar perjudicadas las entidades sin fines lucrativos. Pensamos que una buena medida, para calcular esta diferencia, la podemos encontrar en la gestión de tesorería de ambos tipos de entidades (mercantiles y no lucrativas), para lo cual presentaremos un modelo de gestión de tesorería propio, si bien relativamente cercano al desarrollado por ROMERO Y CAÑAS de caja óptima.

Para alcanzar los objetivos marcados, junto a las aportaciones originales, hemos intentado recopilar los pronunciamientos y opiniones más importantes que tanto los distintos Tribunales de Justicia como otros organismos y la doctrina científica han elaborado sobre los temas que vamos a tratar.



# Capítulo 1.

## Cuestiones preliminares.

En este capítulo pretendemos fijar los conceptos que utilizaremos a lo largo de capítulos posteriores. Dejaremos asentados conceptos como devengo del tributo, exención, no sujeción, beneficio fiscal,... Asimismo, delimitaremos el conjunto de entidades objeto de nuestro estudio dentro del heterogéneo sector formado por las entidades no lucrativas. También justificaremos el privilegiado trato fiscal que en justicia corresponde a este tipo de entidades.

### 1.1 Devengo del tributo.

El artículo 2.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), define el tributo como una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, y cuyo fin primordial es la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos<sup>1</sup>.

FERREIRO LAPATZA considera que la conceptualización del tributo ha de ser la de una obligación en el marco de la relación que une al acreedor (Administración) con el deudor (contribuyente). La Administración y el contribuyente no están unidos por una línea vertical que emplaza al ciudadano en su extremo inferior en situación de obediencia. En la obligación tributaria, la Administración y el ciudadano están en los extremos de una línea horizontal; de un plano horizontal e inferior al plano o techo en el que se sitúan las normas jurídicas que atribuyen derechos y obligaciones a todos los que a ellas están sometidos, también al Estado-Administración<sup>2</sup>.

En la relación jurídico-tributaria que liga a la Administración con el contribuyente, la determinación exacta del momento en que nace la deuda tributaria

---

<sup>1</sup> El segundo párrafo del artículo 2.1 de la LGT establece que «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

<sup>2</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II (Derecho Tributario: Parte General)*, vigésimo cuarta edición, Marcial Pons, 2004, pág. 13.

resulta de especial interés. Su importancia no descansa sólo en el soporte teórico que la fijación de este momento representa para la construcción de un sistema armónico del Derecho tributario. Su utilidad se va a poner de manifiesto en materias tan diversas como pueden ser: distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, determinar la ley aplicable al hecho imponible, momento en que la Administración está facultada para exigir la prestación tributaria,...

En general, puede afirmarse que todo el ciclo jurídico de la vida de la obligación tributaria queda legalmente organizado en torno al momento de su nacimiento<sup>3</sup>. Esta obligación, en principio, surgirá como consecuencia del acaecimiento de una serie de hechos o derechos que son regulados de forma abstracta por ley bajo el concepto jurídico de hecho imponible. El Tribunal Supremo aclara que «“el hecho imponible” no está constituido simplemente por “hechos”, entendidos (en el sentido gramatical y jurídico de la palabra) como todo suceso o fenómeno acaecido en la realidad, sino como “elementos de hecho o supuestos de hecho”, concepto creado por la ciencia del Derecho Penal (supuesto de hecho del delito) y exportado a otros terrenos, que supone, como ha dicho la doctrina científica, que los elementos de hecho o supuestos de hecho no siempre son “hechos”, sino que también pueden ser derechos»<sup>4</sup>.

El artículo 20 de la LGT define el hecho imponible como «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», siendo la obligación tributaria principal aquella que «tiene por objeto el pago de la cuota tributaria»<sup>5</sup>.

Si comparamos la definición de hecho imponible en la actual LGT con la contenida en la anterior de 1963<sup>6</sup>, se observa que mantiene la redacción pero suprimiendo la referencia que ésta realizaba sobre la naturaleza jurídico o económica. Ese inciso venía siendo criticado por la doctrina al considerar que el hecho imponible es

---

<sup>3</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XV, n.º 45, 1965, pág. 571.

<sup>4</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1991.

<sup>5</sup> Artículo 19 de la Ley General Tributaria.

<sup>6</sup> El artículo 28 de la derogada LGT manifestaba que «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».

siempre una creación jurídica. De acuerdo con esta posición doctrinal, la norma tributaria, como cualquier otra norma jurídica, presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que se asocian unos efectos o consecuencias de carácter jurídico. En concreto, «en el ámbito tributario, cuando el legislador advierte una realidad que manifiesta capacidad económica susceptible de imposición (renta, patrimonio, gasto) puede definir un hecho relacionado con ella cuya realización hará nacer la obligación de pago. Por tanto, el hecho imponible es siempre una creación de la norma jurídica con independencia de que la realidad que el legislador eleve a presupuesto del tributo consista en una realidad económica (ingreso) o jurídica (acto o negocio)»<sup>7</sup>.

La creciente importancia de las distintas obligaciones establecidas por las normas tributarias, entre las que destacan las retenciones y repercusiones, hace necesario y oportuno remarcar y subrayar el papel que la obligación derivada del hecho imponible (el pago del tributo) sigue teniendo dentro del sistema. Por ello, con buen criterio, la LGT llama ahora “obligación tributaria principal” a lo que tradicionalmente había llamado “obligación tributaria”<sup>8</sup>.

La doctrina científica, a fin de profundizar en el estudio del hecho imponible, pone de relieve cada uno de los elementos constitutivos del mismo pues, como comenta NUÑEZ PÉREZ, sin un previo análisis del hecho imponible, esto es, sin descomponerlo en la pluralidad de elementos que lo forman, no puede darse una explicación científica satisfactoria de temas tan vastos y heterogéneos como son los sujetos de la obligación, la existencia de la deuda impositiva y la estructura del sistema tributario de un país<sup>9</sup>. Así se distingue entre el elemento subjetivo y objetivo del hecho imponible. El elemento personal o subjetivo «es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria»<sup>10</sup>. Por su parte, el elemento objetivo del hecho imponible es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus

---

<sup>7</sup> HERRERO de EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “La obligación tributaria principal”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pág. 140.

<sup>8</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 46.

<sup>9</sup> NUÑEZ PÉREZ, G. J.: “Hecho Imponible. No sujeción y exención”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 465.

bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos: material, espacial, cuantitativo y temporal.

El aspecto material indica el hecho, acto, negocio o situación que se grava. «Es *sic et simpliciter* el elemento objetivo del hecho imponible. Por eso mismo se incurre con frecuencia en el error de llamar hecho imponible a lo que sólo es el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible»<sup>11</sup>. Comenta ALVARADO ESQUIVEL que aunque resulte muy difícil hacer un elenco de posibles elementos objetivos, a título orientador, se puede proponer el siguiente esquema de supuestos<sup>12</sup>:

- Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- Un estado, situación o cualidad de la persona.
- La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad jurídica específica.
- La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

El aspecto espacial expresa el lugar de realización del hecho imponible y será relevante especialmente en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva. También en el ámbito interno es significativo para deslindar competencias entre los entes territoriales; atiende normalmente al lugar de residencia de la persona en los impuestos personales o al de radicación de los bienes cuando los mismos son los objetos relacionados con el gravamen.

---

<sup>10</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 54.

<sup>11</sup> PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención Tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, 1986, pág. 28.

<sup>12</sup> ALVARADO ESQUIVEL, M. de J.: “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1999, <http://westlaw.es> .

El aspecto cuantitativo, siempre que se trate de tributos variables, representa la medición del elemento objetivo del hecho imponible en unidades monetarias o bien en cualquier otra unidad de medida que resulte relevante para la ley tributaria. Por ejemplo, en un tributo consistente en el pago de una cantidad monetaria por litro de productos, la medición cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible se hará en litros<sup>13</sup>. Por contra, en los tributos fijos no se contempla este aspecto, en este supuesto, el hecho imponible no tiene posibilidad de graduación.

El aspecto temporal, que es sobre el que gira el contenido del presente trabajo, se refiere a las circunstancias de tiempo en que ha de cumplirse el aspecto material antes indicado y que da lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. El vocablo “instantáneo” tiene una significación jurídica que no coincide con la que le corresponde en el lenguaje usual. En éste, algo es instantáneo cuando se produce en un espacio muy breve de tiempo, en un instante. En Derecho tributario se estima que un hecho imponible es instantáneo cuando se agota, por su propia naturaleza, en un cierto periodo de tiempo, no es necesario que el periodo de tiempo en que el llamado hecho instantáneo se produce haya de ser ni siquiera reducido, basta con que en ese periodo el hecho se agote; es decir, no tienda, “por su propia naturaleza”, a reiterarse o reproducirse. Si aconteciese esto último, se estará ante un presupuesto duradero y periódico<sup>14</sup>.

Así, los hechos imponibles duraderos se producen de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo. También se atribuyen esta condición a aquéllos que, aun siendo de escasa duración, por su naturaleza, tienden a repetirse. Respecto de los hechos imponibles de este tipo, VICENTE-ARCHE comenta que «resulta absolutamente necesario que la ley establezca el periodo de tiempo dentro del que se realiza el presupuesto, con el objeto de llegar a la determinación de éste y fijar, en consecuencia, el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Este periodo de tiempo adopta el nombre de periodo impositivo»<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención Tributaria...*, 1986, *op. cit.*, pág. 29.

<sup>14</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XV, n.º 60, 1965, págs. 871 y 872.

<sup>15</sup> VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. X, n.º 39, 1960, pág. 574.



Si la norma no se pronuncia de forma explícita sobre el aspecto temporal del hecho imponible no suelen existir mayores dudas, se tratará de un tributo instantáneo y se entiende que el hecho imponible se considera realizado tan pronto se den las circunstancias recogidas en el presupuesto de hecho del tributo.

El problema surge en aquellos casos en que el hecho imponible afecta a situaciones duraderas, por ejemplo, la titularidad de un patrimonio en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. En este caso, no podría exigirse el tributo hasta que no cese el hecho, por tanto, la ley debe articular un método que permita asociar un efecto necesariamente instantáneo (el nacimiento de la obligación tributaria) a un hecho que tiene una prolongada duración.

Las soluciones son varias, entre las que podemos destacar<sup>16</sup>:

- Situar el nacimiento de la obligación tributaria en el momento inicial del hecho imponible, en el momento final, o en uno de los momentos de su existencia.
- Situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado; esta segunda solución lleva aparejada la consecuencia de que habrá tantos hechos imponibles como períodos impositivos abarque una misma situación o actividades gravadas, y, consiguientemente, habrá tantas obligaciones tributarias como períodos impositivos.

A pesar de la distinción entre hechos imponibles instantáneos y duraderos en función de su aspecto temporal, estamos con ALONSO GONZÁLEZ cuando expresa que, en definitiva, será la configuración legal que reciba el hecho imponible, la que en última instancia decida si un hecho determinado es instantáneo o periódico<sup>17</sup>. Partiendo de esta premisa, el citado autor razona que será un hecho imponible instantáneo, tanto la venta de un automóvil de segunda mano, hecho gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (y que ni en el plano económico ni tampoco en el jurídico nada hace pensar que tenga que volver a producirse), como una transmisión gravada por el Impuesto sobre las Sucesiones, donde su repetición es materialmente imposible por

---

<sup>16</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico...”, 1965, *op. cit.*, pág. 883.

<sup>17</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, 1997, pág. 136.

razones obvias. Pero también cabe considerar que es un hecho imponible instantáneo la prestación de un servicio de asesoría jurídica por un abogado, supuesto gravado por el IVA, donde la misma condición de profesional del sujeto pasivo ya permite anticipar que en días siguientes va a producirse de nuevo, un hecho sujeto al impuesto que será reproducción genéricamente sustancial de los anteriores. Sin embargo, en un caso así el legislador opta por mantener el aislamiento en el plano conceptual de cada uno de estos hechos imponibles para reunirlos posteriormente en el plano de la gestión y la aplicación del tributo a través de los períodos de liquidación.

Muy al contrario, si lo que se grava es el beneficio resultante a partir de la renta generada por la prestación de dichos servicios, la ley fiscal cambia el enfoque y omite deliberadamente la existencia individualizada, en el tiempo, de cada una de las rentas generadas para decantarse por estipular períodos de tiempo dentro de los cuales se ha producido una serie de percepciones de renta<sup>18</sup>. Así pues, la configuración que el legislador haga sobre un determinado hecho, va a tener efectos sobre su aspecto temporal, por más que los actos materiales en sí no varíen, y tan reiterativos en el tiempo puedan ser las prestaciones de los servicios como las correspondientes rentas que conllevan su retribución en el mercado.

Se ha llegado a decir que en los tributos periódicos el hecho imponible no está integrado por el elemento temporal, es decir, cada uno de los hechos de la vida real que reúnan los elementos requeridos por el aspecto material del presupuesto de hecho definido por la ley tiene virtualidad tributaria propia<sup>19</sup>. Sin embargo, la doctrina es unánime en que el nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando tiene lugar la realización del hecho imponible incluido por el elemento temporal. En los tributos periódicos, el periodo impositivo integra el aspecto temporal del elemento objetivo, convirtiéndose en factor configurador esencial del hecho imponible<sup>20</sup>. En definitiva, será el legislador en función de su facultad para diseñar el hecho imponible el que al construir su propia realidad jurídica, haga prevalecer la configuración que reciban los hechos sobre la realidad material de los mismos.

---

<sup>18</sup> *Ibidem*, págs. 136 y 137.

<sup>19</sup> Así se expresa Osvaldo H. Soler en su artículo publicado en el Periódico Económico Tributario, de 24 de enero de 2007. Buenos Aires.

<sup>20</sup> MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho financiero y tributario*, quinta edición, Tecnos, 1994, pág. 264.

El término que tradicionalmente ha definido el momento en que nace la obligación tributaria es el del devengo del tributo. Sin embargo, hasta la llegada de la Ley 58/2003 General Tributaria, dicho concepto no venía expresamente definido en nuestro Derecho tributario a pesar de las reiteradas referencias que tanto en la derogada LGT de 1963 como en las leyes reguladoras de los distintos tributos se realizaban sobre el mismo, pero sin que existiera una definición legal sobre su significado<sup>21</sup>. Con todo, la doctrina ha identificado el devengo del tributo a la realización del hecho imponible activando el mecanismo que culmina con el pago de la deuda tributaria. «El tributo se devenga cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen, lo que determina que el hecho, así formado, pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la ley, a saber: el nacimiento de la obligación tributaria»<sup>22</sup>.

Así pues, el devengo está completamente ligado al hecho imponible. Es verdad que en ciertas ocasiones se ha identificado al devengo con la exigibilidad. Por ejemplo, el Tribunal Supremo comenta que «devengar es adquirir el derecho a alguna percepción, y “devengo” es la cantidad devengada, todo ello según la Real Academia Española de la Lengua, ya que no existe definición legal al respecto [en el momento en que se dictaba la Sentencia]. De ahí que entre el hecho imponible (determinación impositiva y nacimiento de obligación tributaria) y el devengo del impuesto (derecho del fisco o adquirir una cantidad determinada) existe un interregno o lapso de tiempo donde han de acaecer una serie de actos, variables según las circunstancias, hasta llegar a este último»<sup>23</sup>.

También se ha aludido al devengo como si fuese algo diferente del propio hecho imponible. Esta diferenciación viene alimentada por la circunstancia de que las leyes

---

<sup>21</sup> Por ejemplo, la derogada LGT de 1963, en su artículo 10, disponía que se regularía, en todo caso, por ley «la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria...». O, también, la Disposición final tercera de la misma Ley contemplaba que «el Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar, en los supuestos en los que el devengo está actualmente establecido por períodos trimestrales que en lo sucesivo se devenguen semestralmente».

Además de los artículos que acabamos de mencionar, era frecuente que la LGT de 1963 usara a lo largo de su articulado el participio del verbo devengar con el significado usual de “adquirir derecho a una retribución”.

<sup>22</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico...”, 1965, *op. cit.*, pág. 882.

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1991.

reguladoras de cada uno de los tributos determinan de forma separada e independiente, el hecho imponible y el devengo como dos elementos esenciales, pero distintos y complementarios, para la determinación de las obligaciones tributarias<sup>24</sup>. Paradigma de lo que acabamos de decir es la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, donde se estipula como hecho imponible (artículo 5 de la Ley) la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos, mientras que en el artículo 7 sitúa el devengo en el momento de su salida de la fábrica o depósito fiscal.

Para ALONSO GONZÁLEZ, «lo que sucede es que el legislador, en muchas ocasiones, reserva para el precepto destinado al hecho imponible la información básica relativa al aspecto material de su elemento objetivo, dejando para los preceptos destinados a la base imponible y el tipo de gravamen los perfiles de su aspecto cuantitativo, o reservando para el artículo regulador del devengo información relativa a su aspecto temporal»<sup>25</sup>.

Este comentario queda refrendado por la doctrina del Tribunal Constitucional que en referencia a los impuestos especiales (Ley 39/1979 vigente en ese momento), comenta que «ciertamente, el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas, pero su puesta en circulación después de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible, amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria. Sin ese presupuesto de hecho (la circulación del producto), no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo»<sup>26</sup>.

En la actualidad, la cuestión está más clara con la redacción de la nueva LGT que, en su artículo 21.1 se refiere al concepto de devengo en los siguientes términos:

«El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

---

<sup>24</sup> SALGADO PEÑARREDONDA, C.: “Hecho imponible y devengo: su caracterización en el Derecho Español”, *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, pág. 299.

<sup>25</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 133.

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de noviembre de 1992. Referencia n.º 197/1992.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa».

Esta definición corrobora la tradicional concepción del devengo como el instante en el que se considera realizado el hecho imponible; «razón por la que no es posible hablar del devengo como si se tratase de algo ajeno al presupuesto de hecho, ya que estamos en presencia de un fenómeno unitario, no existiendo hecho imponible sin devengo, ni éste sin la previa concurrencia de los otros elementos que integran aquél, debiéndose ello a que la completa determinación del hecho imponible requiere, de manera forzosa, que se precise su existencia en el tiempo»<sup>27</sup>.

Lo anterior no quiere decir que el devengo deba identificarse con el aspecto temporal del hecho imponible. «El hecho imponible está integrado por el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación tributaria. Estas circunstancias materiales tienen un aspecto temporal, han de realizarse en un instante, en uno o varios días, semanas o meses. Es el aspecto temporal del supuesto de hecho. Por su parte, el devengo refiere todas esas circunstancias a un instante, a un momento, aquél en el que jurídicamente se entienden realizadas, con independencia de la mayor o menor duración del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible»<sup>28</sup>.

En la definición de devengo contenida en la LGT, hay que observar que en ningún momento obliga a que el hecho imponible se encuentre totalmente realizado. El devengo podrá establecerse en el momento final del hecho imponible o en el momento inicial del mismo o en un momento intermedio. En cualquier caso, «el devengo se produce cuando la Ley entiende realizado el hecho imponible, el hecho que origina la obligación de contribuir. Independientemente de que el momento coincida con el inicio, con el final o con un momento intermedio de la realización del acto o actividad o situación que se desea someter a gravamen. E independientemente del derecho a devolución que se pueda reconocer al sujeto pasivo si tal acto o actividad no llegan a su

---

<sup>27</sup> VELARDE ARAMAYO, M. S.: “El concepto de devengo en el impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas”, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 50, 1995, pág. 18.

<sup>28</sup> CASANA MERINO, F.: “El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 90, 1996, pág. 303.

plena realización o, habiendo llegado a su plena realización, se produce después otro hecho que origine el derecho a la devolución»<sup>29</sup>.

La idea anterior ya la apuntaba el Tribunal Constitucional cuando expresaba que «en los hechos impositivos duraderos o de periodo, el legislador puede situar el devengo al final o al inicio del periodo»<sup>30</sup>, a lo que hay que añadir también la posibilidad de un momento intermedio y, en el extraño caso en que no se pronunciara de forma explícita, el devengo se produciría en el último día del periodo impositivo<sup>31</sup>.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional que acabamos de mencionar, también se declara que «en los hechos impositivos instantáneos, el elemento material y el devengo lógicamente coinciden». Sin embargo, estimo que tal aseveración debe matizarse en el sentido de que el devengo coincide “normalmente” con la realización material del hecho imponible. Ejemplo de hecho instantáneo en la que se “adelanta” el devengo a la realización material del hecho imponible, lo encontramos en las tasas cuyo hecho imponible consiste en una actividad administrativa y su devengo se fija en el momento de presentar la solicitud<sup>32</sup>.

Pero, sobre todo, la anticipación del devengo sobre el presupuesto de hecho instantáneo lo encontramos en los pagos anticipados correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA. En estos casos, el devengo del Impuesto se produce con independencia de cuándo se realice el hecho imponible como tendremos oportunidad de comentar con mayor profundidad en el desarrollo de este trabajo.

La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria de marzo de 2001 aconsejaba, además de la inclusión de una definición de devengo, que la LGT especificara que «con relación al devengo, se determina la normativa aplicable así como los elementos y circunstancias relativas a la

---

<sup>29</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 52.

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de noviembre de 1992. Referencia n.º 197/1992.

<sup>31</sup> El Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de abril de 1999 al recurso n.º 5824/1993, afirmaba que «la Ley puede optar por disponer que tal conexión [entre hecho imponible y devengo] se produzca bien en el momento final en que el hecho pueda considerarse totalmente realizado, bien en un momento intermedio, mientras se realiza, o bien al comienzo de su realización, con la inteligencia de que, en cualquier caso, el devengo se produce o consume cuando la Ley entienda materializado el hecho imponible».

<sup>32</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Retroactividad de las normas tributarias y devengo del impuesto”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 21, 1996, <http://westlaw.es>.

obligación tributaria». Siguiendo en parte estas recomendaciones, el segundo párrafo del artículo 21.1 de la LGT recoge que «la fecha de devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa». Sin embargo, la referencia temporal sobre la determinación de la normativa aplicable, no la tenemos que buscar aquí, sino en el artículo 10 de la Ley.

Efectivamente, el artículo 10.2 de la LGT dispone que «salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento».

De acuerdo con este precepto, la normativa aplicable a un tributo delimitado por un período impositivo será aquella que se encuentre en vigor al iniciarse dicho período y no al tiempo de devengo.

A este respecto, resulta pertinente traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional que aclara y delimita la relación entre el devengo y la norma aplicable. El Tribunal distingue entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. «En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares [ver, entre otras, las sentencias de este Tribunal: 126/1987; 197/1992 y 173/1996]».

Resulta especialmente aclaratoria la Sentencia del Tribunal Constitucional con motivo de la Ley 28/1992 que modificaba las escalas del IRPF para el período impositivo en curso, aumentándolas. El Tribunal manifiesta que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el art. 9.3 C.E., pues el límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental...

Ahora bien, también hemos declarado que afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 C.E., en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional...

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto..., la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico..., entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal... en este caso concreto concurren claras exigencias de interés público que fundamentan la



medida adoptada por la Ley 28/1992<sup>33</sup>, aunque ésta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos»<sup>34</sup>.

Por otra parte, y después de todo lo que hemos comentado, consideramos enterrada la polémica doctrinal sobre si en ciertos tributos bastaba la realización del hecho imponible para que nazca la obligación tributaria o era necesario el acto administrativo de liquidación. Incluso con anterioridad a la promulgación de la Ley 58/2003, con los actuales ordenamientos, pierde consistencia cualquier intento de identificar un mecanismo de generación del devengo que no sea la realización del hecho imponible tipificado por la ley del tributo. La ausencia en la actualidad de procedimientos de gestión previos al ingreso por el particular de la prestación impone necesariamente esta conclusión, al no haber entre aquella realización y el cumplimiento ningún acto al que poder asociar la génesis de la obligación<sup>35</sup>. «Cuando se dan los presupuestos previstos por la ley, surge la obligación de forma inmediata, de tal manera que la actividad administrativa no se dirige a imponer el tributo, sino a liquidarlo, a desarrollar el procedimiento para darle efectividad»<sup>36</sup>.

Actualmente, los tributos de mayor importancia se liquidan mediante el procedimiento de autoliquidación. En estos supuestos ni siquiera existe un acto administrativo de liquidación, «la declaración-liquidación se presenta ante la Administración, y ante ella se efectúa el correspondiente ingreso. Se realiza, pues, una declaración hecha por el contribuyente y admitida por la Administración, y se realiza una liquidación hecha por el contribuyente... en estos casos la Administración no realiza ningún acto de liquidación. Realiza, simplemente, con relación a la cantidad ingresada, una actividad de caja»<sup>37</sup>.

Junto al concepto de devengo creo necesario hacer una mención sobre la exigibilidad del tributo. El epígrafe del artículo 21 de la LGT (Devengo y exigibilidad) puede resultar engañoso pues, en realidad, no se da una definición sobre el concepto de

---

<sup>33</sup> A este respecto hay que señalar el voto particular del presidente del Pleno que acordó la Sentencia, RODRÍGUEZ BEREIJO, que «por el momento del período impositivo en que fue adoptado, puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, lo que conduce a declarar que se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica».

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997. Referencia n.º 182/1997.

<sup>35</sup> MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho...*, 1994, *op. cit.*, pág. 266.

<sup>36</sup> CASANA MERINO, F.: «El devengo y la norma...», 1996, *op. cit.*, pág. 299.

exigibilidad. El apartado 2 del mencionado artículo 21 se limita a decir que «la Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo».

Hay que suponer que la exigibilidad que se menciona en el artículo 21.2 de la LGT corresponde con el concepto tradicional en el ámbito tributario y que no es exactamente el establecido por el Código civil<sup>37</sup>; y es que, como comenta FERREIRO LAPATZA, «la doctrina, la jurisprudencia y las disposiciones de todo rango publicadas ya antes, pero sobre todo después de la L.G.T. de 1963 seguirán siendo por mucho tiempo fundamentales para comprender y explicar nuestro Derecho tributario»<sup>39</sup>.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA define la exigibilidad de la obligación tributaria «como aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (cuando se notifique el acto de liquidación o cuando se presente la declaración-liquidación, es decir, desde que se inicie el plazo de ingreso voluntario) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por la Administración financiera que, en caso de no pago por el sujeto pasivo en el plazo de ingreso voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio»<sup>40</sup>.

Una vez nacida la obligación tributaria no significa que ésta sea exigible. El derecho de crédito a favor de la Administración no tiene por qué ser satisfecho de modo inmediato. En numerosas ocasiones la normativa del tributo desplaza la exigibilidad de la obligación a un momento posterior. Es habitual observar cómo en los impuestos que se gestiona mediante autoliquidación, el sujeto pasivo no puede cumplir con la obligación sino en los plazos señalados reglamentariamente y la Administración no puede exigir el pago de la misma, sino una vez transcurrido el plazo de pago voluntario sin que el correspondiente ingreso se haya producido.

---

<sup>37</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 161.

<sup>38</sup> El artículo 1113 del Código Civil prescribe que «será exigible desde luego toda obligación cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren».

<sup>39</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 46.

<sup>40</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La exigibilidad de los tributos», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 30, 1981, pág. 243.

En el siguiente pronunciamiento del Tribunal Supremo, en referencia al Impuesto Municipal de Solares vigente en 1980, apreciamos claramente la relación entre exigibilidad y devengo del tributo. En dicha Sentencia se dice que «la doctrina mayoritaria identifica el devengo con el nacimiento de la obligación tributaria y lo considera como efecto específico que se deriva de la realización del hecho imponible, que no acarrea *per se* en el sujeto pasivo la obligación de pagar una determinada cantidad a la Hacienda Pública, sino que es un elemento relevante de la obligación tributaria que ha de llevar, tras la declaración del hecho imponible, a la determinación de la base y de la deuda tributaria, quedando así diferenciado el nacimiento de la obligación impositiva (devengo del tributo) y el nacimiento de pagar el importe de la deuda tributaria liquidada (devengo de la cuota o deuda tributaria)..., el devengo del impuesto que por imperativo legal se produce el día 1 de enero del año siguiente a la adquisición de la titularidad..., aunque no hay duda que la circunstancia de que el impuesto se devengue en tal fecha no significa que pueda procederse de inmediato, por parte de la Administración, a practicar la correspondiente liquidación y exigir su pago, puesto que algunos de los elementos que han de tenerse en cuenta para su práctica han de ser tomados, como hemos dicho, del Registro Municipal de solares y terrenos sujetos al impuesto»<sup>41</sup>.

En la misma dirección, MAZORRA MANRIQUE DE LARA argumenta que «devengo y exigibilidad se distinguen, en primer lugar, porque el devengo se perfecciona sólo con la realización del hecho imponible, sin embargo, la exigibilidad para su perfección precisa no sólo del nacimiento de la obligación tributaria, sino además de la determinación de su cuantía y que ya sea un crédito a favor del Estado... En segundo término, hay que distinguir a ambas instituciones por el efecto que producen. Así el efecto que deriva del devengo consiste en el nacimiento de la obligación tributaria. La exigibilidad, en cambio, produce el efecto principal de hacer cobrable por la Administración financiera a la obligación tributaria»<sup>42</sup>.

De la redacción del artículo 21 de la LGT pudiera desprenderse que, por defecto, la LGT establece la coincidencia entre el devengo y la exigibilidad del tributo, si bien se permite que la propia Ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota, o

---

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1989.

<sup>42</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La exigibilidad...”, 1981, *op. cit.*, pág. 244.

parte de la misma, en un momento distinto al de devengo. El problema es que no relaciona la exigibilidad con el devengo y la determinación de su cuantía, sino con lo que disponga la Ley en cada caso.

Entiende FALCÓN Y TELLA que lo que realmente quiso decir la desafortunada redacción del artículo 21 es que «la Ley de cada tributo puede situar el devengo (o momento de nacimiento de la obligación tributaria) en un momento distinto al de la realización material del hecho imponible... En cuanto a la posible exigibilidad de “parte” de la cuota en un momento distinto al del devengo, entiendo que con esta expresión no se hace referencia a la posibilidad de pagos a cuenta, ni a la posibilidad de fraccionamientos, que se contemplan en los arts. 23 y 65 respectivamente. Lo que se contempla es el supuesto de los cobros anteriores a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que en el IVA dan lugar a un verdadero y propio devengo autónomo, como establece acertadamente la Ley reguladora de este tributo»<sup>43</sup>.

Por una parte, resulta de todo punto de vista lógico y conveniente una cierta distancia entre devengo y exigibilidad. Comenta ALONSO GONZÁLEZ que las relaciones entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria obedecen a títulos muy diversos (IRPF, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, etc.). Se entiende que el riesgo de caos en la gestión es más que posible. De ahí que la ordenación y sistematización de las conductas que deben desempeñar los sujetos deudores es, en la actualidad, una necesidad que admite parangón con la misma percepción de las cantidades debidas<sup>44</sup>.

Sin embargo, modificar el momento concreto de pago en relación con el devengo puede resultar otras veces inapropiado pues, como ordena el artículo 31.1 de la Constitución, la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria ha de servir de base en la confección de todo tributo. Teóricamente, la capacidad económica y el desarrollo del hecho imponible que culmina con el devengo del mismo habrán de ir de forma paralela; ahora bien, la configuración jurídica del devengo del tributo junto con la necesaria sistematización del mismo, a que aludíamos en el párrafo anterior,

---

<sup>43</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva Ley General Tributaria”, *Conferencia presentada en la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 de noviembre de 2004*, [http://www.ucm.es/eprints/1452/01/pon\\_3.pdf](http://www.ucm.es/eprints/1452/01/pon_3.pdf).

puede dar lugar a poner en evidencia que llegado el momento en que la deuda tributaria es exigible se ha perdido dicha capacidad<sup>45</sup>.

## 1.2 Breve nota sobre el sector no lucrativo.

El objetivo de nuestro estudio se centra en el aspecto temporal del tributo, más concretamente del Impuesto sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, pero aplicado a las entidades sin fines lucrativos. Principalmente son dos los motivos que nos anima a dicha empresa, primero por las particularidades que presentan estas entidades en ambos impuestos; en segundo lugar, porque el sector no lucrativo se ha convertido en los últimos tiempos en una parte importante tanto de la economía española como, en general, de cualquier país de nuestro entorno. Como premisa previa debemos aclarar lo que entendemos por sector no lucrativo o, por lo menos, circunscribir el tipo de entidades a las que nos vamos a referir en este trabajo.

Resultan conocidas las dificultades que existe para delimitar la extensión del sector no lucrativo, también llamado tercer sector por la tradicional existencia de dos sectores: el sector público y el sector privado lucrativo. ÁLVAREZ GONZÁLEZ *et al*<sup>46</sup> proporciona dieciséis definiciones de autores diferentes sobre el término “organización no lucrativa”; y es que, a pesar de los esfuerzos realizados en los últimos años en este sentido, en la práctica no están del todo claros los límites entre el Estado, el sector lucrativo y el tercer sector. Así nos encontramos con organizaciones sin fines lucrativos que en su gestión y financiación tienen un comportamiento parecido a las sociedades mercantiles, en cambio, otras dependen casi en su totalidad de las ayudas del Estado.

El tercer sector está presente en cualquier tipo de tareas y operaciones a las que nos podamos referir, por lo que el conjunto de sus actividades no será precisamente una característica que pueda definir al mismo. RUIZ OLANBUÉNGA, ofrece una definición operativa del tercer sector estableciendo cinco criterios clave a fin de

---

<sup>44</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 81.

<sup>45</sup> Es más, si este caso se diera con frecuencia, habría que hablar de una mala configuración del tributo en cuestión, que no ha sabido situar la exigibilidad en el momento adecuado en que se pone de manifiesto la capacidad contributiva.

<sup>46</sup> ÁLVAREZ GONZÁLEZ, L. I.; VÁZQUEZ CASIELLES, R. y SANTOS VIJANDE, M<sup>a</sup>. L.: *Definición del sector no lucrativo en cuanto unidad relevante del análisis en la disciplina de marketing*,

determinar los rasgos básicos que debe poseer una institución cualquiera para poder ser entendida como parte constituyente del tercer sector: estar organizada, ser privada, no repartir beneficios entre los propietarios o administradores, gozar de autonomía y tener un marcado grado de participación voluntaria<sup>47</sup>.

El Comité Económico y Social europeo define el “tercer sector” como «aquella parte de la economía en la que el deseo de participación de los ciudadanos se expresa directamente, esto es, sin relación con intereses económicos ni estatales»<sup>48</sup>.

Dada la heterogeneidad de organizaciones incluidas en cualquier definición que tomemos sobre el término de entidad no lucrativa, resulta conveniente desagregar este conjunto tan diverso. Aquí también nos encontramos con numerosos criterios de clasificación<sup>49</sup>, si bien la ordenación más aceptada en la bibliografía especializada, a nivel internacional, es la debida a Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, elaborado por la Universidad de Johns Hopkins de Baltimore (EE.UU.). Esta categorización (ICNPO) tomó forma partiendo de la clasificación establecida por la International Standard Industrial Classification (ISIC) que los agrupa por su actividad económica principal (más del 50%) y su formulación fue el resultado de tener previamente en cuenta la realidad de 13 países distintos de los Estados Unidos<sup>50</sup>.

Comenta RUIZ OLANBUÉNAGA que si bien en la ICNPO se ha tenido muy en cuenta el marco social norteamericano, su funcionalidad comparativa en el ámbito internacional es superior a sus posibles limitaciones operativas como, por ejemplo, puede ser la manera de encuadrar a las organizaciones multifuncionales<sup>51</sup>.

---

Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, Universidad de Oviedo 2001, <http://dialnet.unirioja.es>.

<sup>47</sup> RUIZ OLANBUÉNAGA, J. L.: “El sector no lucrativo en España”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 37, 2001, pág. 56.

<sup>48</sup> Comité Económico y Social Europeo. Dictamen sobre “La cooperación con las asociaciones de solidaridad como agentes económicos y sociales en el ámbito social”. Bruselas, 18 de diciembre de 1997.

<sup>49</sup> Por ejemplo, ÁLVAREZ GONZALEZ *et al*, en función de diferentes criterios tales como: tipo de beneficiarios, forma jurídica, tipo de actividad, naturaleza de la fuente de financiación..., recoge quince tipos de clasificaciones diferentes. ÁLVAREZ GONZÁLEZ, *et al: Definición del sector...*, 2001, *op. cit.*, <http://dialnet.unirioja.es>.

<sup>50</sup> SALAMON, LASTER M.; ANHEIER, HELMUT K: *Defining the nonprofit sector. A cross-national analysis*, Manchester University Press, 1997, pág. 68.

<sup>51</sup> RUIZ OLANBUÉNAGA, J. I. (Director): *El sector no lucrativo en España*, Fundación BBV, 2000, pág. 42.

La clasificación contempla doce grandes grupos<sup>52</sup>:

<b>Clasificación Internacional de Organizaciones No Lucrativas (ICNPO)</b>	
<p style="text-align: center;"><b>Grupo 1: Cultura y ocio.</b></p> <p>Organizaciones y actividades en general y específicamente en el campo de la cultura y el recreo.</p>	<p style="text-align: center;">1.100 <i>Cultura</i></p> <p>Medios de difusión y comunicación Artes visuales, arquitectura y cerámica Artes teatrales Sociedades históricas, literarias y humanísticas Museos Zoológicos y acuarios ...</p> <p style="text-align: center;">1.200 <i>Ocio</i></p> <p>Clubes deportivos Clubes recreativos y sociales ...</p> <p style="text-align: center;">1.300 <i>Clubes de servicios</i></p> <p>Clubes de servicios múltiples ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>Grupo 2: Educación e Investigación.</b></p> <p>Organizaciones y actividades que administran, proveen, promocionan, conducen, soportan y facilitan educación e investigación</p>	<p style="text-align: center;">2.100 <i>Educación primaria y secundaria</i></p> <p>Educación elemental, primaria y secundaria</p> <p style="text-align: center;">2.200 <i>Educación superior</i></p> <p>Educación superior (nivel universitario)</p> <p style="text-align: center;">2.300 <i>Otra educación</i></p> <p>Escuelas profesionales y técnicas Educación de adultos y continua ...</p> <p style="text-align: center;">2.400 <i>Investigación</i></p> <p>Investigación médica Ciencia y tecnología Ciencias sociales, estudios políticos ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>Grupo 3: Sanidad.</b></p> <p>Organizaciones que se dedican a actividades relacionadas con la salud, proporcionan cuidados sanitarios tanto generales como especializados, administran los servicios de atención y ayuda sanitaria.</p>	<p style="text-align: center;">3.100 <i>Hospitales y rehabilitación</i></p> <p>Hospitales Rehabilitación</p> <p style="text-align: center;">3.200 <i>Clínicas particulares</i></p> <p>Clínicas particulares</p> <p style="text-align: center;">3.300 <i>Salud mental e intervenciones de urgencia</i></p> <p>Hospitales psiquiátricos Tratamientos de salud mental Intervenciones de urgencia ...</p> <p style="text-align: center;">3.400 <i>Otros servicios sanitarios</i></p> <p>Salud pública y educación a enfermos Tratamientos sanitarios en consultas externas Servicios médicos de rehabilitación ...</p>
<p style="text-align: center;"><b>Grupo 4: Servicios sociales.</b></p> <p>Organizaciones e instituciones que proporcionan servicios humanos y sociales a la comunidad o a un público objetivo.</p>	<p style="text-align: center;">4.100 <i>Servicios sociales</i></p> <p>Bienestar infantil, servicios infantiles, guarderías Servicios y bienestar juvenil Servicios familiares Servicios para discapacitados Servicios para mayores ...</p> <p style="text-align: center;">4.200 <i>Emergencia y socorro</i></p> <p>Prevención y control de desastres y emergencias Refugios temporales Asistencia a refugiados ...</p> <p style="text-align: center;">4.300 <i>Apoyo y mantenimiento financiero</i></p> <p>Apoyo y mantenimiento financiero Asistencia material ...</p>

<sup>52</sup> SALAMON, LASTER M.; ANHEIER, HELMUT K: *Defining the...*, 1997, *op. cit.*, págs. 70 y siguientes.

<p><b>Grupo 5: Medio ambiente.</b> Organizaciones que promocionan y proveen servicios para la conservación del entorno, el control y prevención de la contaminación, la educación y salud ambiental y la protección de los animales.</p>	<p>5.100 <i>Medio ambiente</i> Reducción y Control de la contaminación Conservación y protección de los recursos naturales Acondicionamiento ambiental y apertura de espacios naturales ... 5.200 <i>Animales</i> Protección y asistencia a los animales Preservación y Protección de la vida salvaje Servicios de veterinaria ...</p>
<p><b>Grupo 6: Desarrollo y vivienda.</b> Organizaciones que promocionan programas y servicios para la mejora de las comunidades y del bienestar económico y social</p>	<p>6.100 <i>Desarrollo económico, comunitario y social</i> Organizaciones comunitarias y vecinales Desarrollo económico Desarrollo social ... 6.200 <i>Vivienda</i> Asociaciones de vecinos Asistencia vecinal ... 6.300 <i>Empleo y formación</i> Programas de formación laboral Dirección y asesoramiento profesional ...</p>
<p><b>Grupo 7: Asesoramiento legal y política.</b> Organizaciones y grupos que trabajan para promover los derechos humanos, o la defensa de intereses sociales o políticos de la generalidad o de grupos específicos, ofrecer servicios legales y promover la seguridad de orden pública.</p>	<p>7.100 <i>Organizaciones cívicas y de asesoramiento</i> Organizaciones de asesoramiento Asociaciones de derechos civiles Asociaciones étnicas Asociaciones cívicas ... 7.200 <i>Servicios legales</i> Servicios legales Prevención del crimen y de seguridad de orden público Rehabilitación de delincuentes Ayuda y apoyo a damnificados o víctimas Asociaciones de protección al consumidor ... 7.300 <i>Organizaciones políticas</i> Partidos políticos Distintas organizaciones políticas ...</p>
<p><b>Grupo 8: Intermediarios filantrópicos y promoción del voluntariado.</b> Organizaciones filantrópicas y organizaciones que promocionan la caridad y las actividades benéficas</p>	<p>8.100 <i>Intermediarios filantrópicos</i> Fundaciones Promoción y apoyo al voluntariado Organizaciones para la obtención de donaciones ...</p>
<p><b>Grupo 9: Actividades internacionales.</b> Organizaciones que promueven el conocimiento intercultural de personas de diferentes países y referentes históricos y, además, proporcionan ayuda durante las emergencias y promueven el desarrollo y bienestar internacional.</p>	<p>9.100 <i>Actividades internacionales</i> Programas de intercambio, de hermanamiento o culturales Asociaciones de asistencia al desarrollo Organizaciones para los desastres y emergencias internacionales Organizaciones para los derechos humanos y la paz internacional ...</p>
<p><b>Grupo 10: Religión.</b> Organizaciones que promueven creencias religiosas y administran servicios religiosos.</p>	<p>10.100 <i>Congregaciones y asociaciones religiosas</i> Congregaciones Asociación de congregaciones ...</p>
<p><b>Grupo 11: Asociaciones empresariales y profesionales y sindicatos.</b> Organizaciones que promueven, regulan y protegen intereses empresariales, profesionales y laborales.</p>	<p>11.100 <i>Asociaciones empresariales y profesionales, y sindicatos</i> Asociaciones empresariales Asociaciones profesionales Sindicatos ...</p>
<p><b>Grupo 12: Otras organizaciones no clasificadas</b> (Incluye mutualidades de previsión social).</p>	



Comenta PALLARÉS RODRÍGUEZ *et al*<sup>53</sup>, que dentro del tercer sector podemos distinguir dos grandes bloques. El primero, integrado por las entidades no lucrativas de interés social que persiguen fines de interés general; el objetivo es la producción de bienes y servicios que promuevan el bienestar común a la sociedad o satisfagan las necesidades de los grupos más desfavorecidos, dentro y fuera de nuestro país, prestando servicios de carácter religioso, cultural, laboral, educativo, sanitario, benéfico, etc. Su financiación principal son las ayudas recibidas de particulares (familias y empresas) y del Estado.

En segundo lugar, las organizaciones de interés particular que promueven fines de proyección interna, es decir, organismos del sector privado que producen bienes y principalmente servicios a personas pertenecientes a la organización sin contraprestación superior al coste, cuyo objeto será cultural, artístico, recreativo, deportivo, etc. y que, principalmente, se financian por las aportaciones de sus miembros.

En resumen, el tercer sector puede ser contemplado desde una doble perspectiva. En un sentido amplio, este sector está integrado por la totalidad de las entidades sin ánimo de lucro, mientras que, desde un punto de vista más restringido, podríamos considerar lo que el Comité Económico y Social europeo denomina “asociaciones de solidaridad”, concepto que abarca «todas las organizaciones que llevan a cabo acciones a largo plazo y de efecto duradero a favor de personas que dependen de ayuda social de todo tipo»<sup>54</sup>, es decir, sus actividades se dirigen fundamentalmente a un público no específico, los receptores de las prestaciones son personas que sufren determinados perjuicios sociales o bien ciudadanos que necesitan ayuda social temporal o permanente.

Siguiendo la categorización de la ICNPO, las asociaciones de solidaridad se engloban principalmente en los grupos 3 (Sanidad) y 4 (Servicios sociales), y parcialmente en el grupo 6 (Desarrollo y vivienda). Al grupo 9 (Actividades internacionales) le corresponden las actividades de cooperación al desarrollo ejercidas también por las asociaciones de solidaridad, con solapamientos de los grupos 2

---

<sup>53</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ *et al*: *Las asociaciones: régimen contable y régimen fiscal*. Aranzadi, 2004, pág. 22.

<sup>54</sup> Dictamen del Comité Económico y Social sobre “La cooperación con las asociaciones de solidaridad

(Educación e investigación), 7 (Asesoramiento legal y política) y 8 (Intermediarios filantrópicos y promoción del voluntariado)<sup>55</sup>.

Por otra parte, existe la opinión generalizada sobre la importancia económica y social que está tomando el llamado tercer sector. Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, ya se hacía referencia a este crecimiento cuando comentaba que en la Ley 30/1994 el legislador era consciente de las dimensiones alcanzadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, en sus diversas formas jurídicas, si bien no pudo prever entonces que dicho fenómeno, lejos de atenuar su crecimiento, tendría en España un gran desarrollo en menos de una década. Sin embargo, los estudios que intentan abarcar la dimensión económica que constituyen estas entidades, aunque sea de modo aproximado, son más bien limitados; quizás porque, como comenta CABRA DE LUNA, «los datos de que se disponen son escasos, parciales y no siempre se refieren a los mismos parámetros»<sup>56</sup>.

A título de aproximación destacamos las siguientes tablas<sup>57</sup>:

<b>Empleos en el tercer sector y en las asociaciones de solidaridad en el año 1990</b>					
País	Participación del tercer sector en el total de empleos* (en %)	Empleos* en las asociaciones de solidaridad** (en %)			
		Total de empleos		Empleos en el sector servicios en %	Proporción en el tercer sector en %
		miles	en %		
Francia	4,20	487,5	2,57	6,15	61,2
Alemania (occidental)	3,70	720,9	2,79	7,75	74,6
Italia	1,80	223,7	0,96	2,93	53,4
Suecia	2,50	24,7	0,75	1,55	29,9
Inglaterra	4,00	245,7	1,21	2,92	30,2

\* Empleos equivalentes a empleos a tiempo completo.

\*\* ICNPO 3, 4, 6 y 9.

como agentes económicos y sociales en el ámbito social”. Bruselas, 18 de diciembre de 1997.

<sup>55</sup> *Ibidem*.

<sup>56</sup> CABRA DE LUNA, M. A.: “La dimensión económica de las fundaciones españolas de competencia estatal: una aproximación”, *Economistas*, n.º 83, 2000, pág. 80.

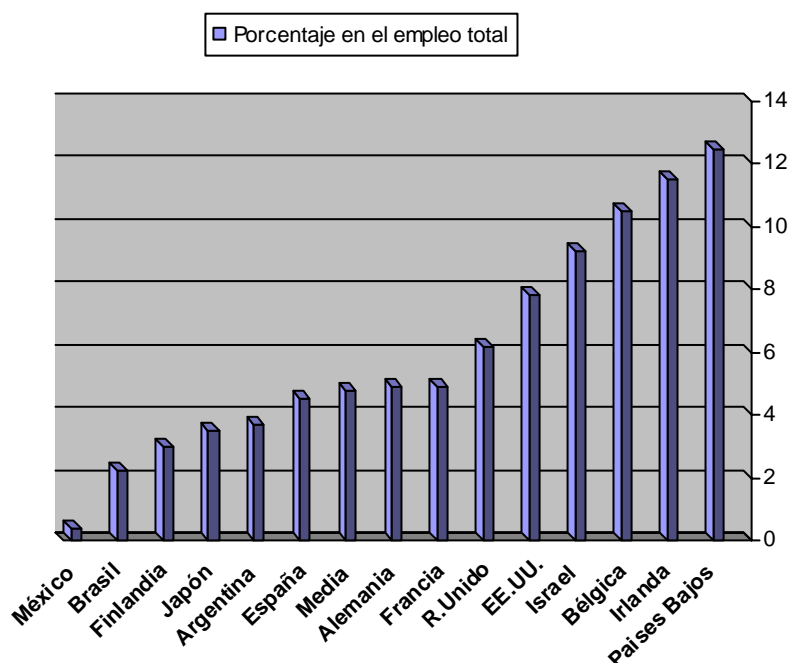
<sup>57</sup> Estadísticas del dictamen del Comité Económico y Social europeo sobre “La cooperación con las asociaciones de solidaridad como agentes económicos y sociales en el ámbito social” que, según indica, han sido extraídas de las siguientes publicaciones:

- SALAMON, LASTER M.; ANHEIER, HELMUT K.; SOKOLOWAKI, S. WOJCIECH, and associates: *The Emerging Sector: A Statistical Supplement*, The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies, Baltimore 1996.

<b>Resultados económicos (gasto) del tercer sector y de las asociaciones de solidaridad en 1990</b>			
País	Proporción del tercer sector en el Producto Interior Bruto (PIB) (en %)	Proporción de las asociaciones de solidaridad* en el Producto Interior Bruto (PIB) (en %)	
		% del PIB	% del tercer sector
Francia	3,34	1,70	50,9
Alemania (occidental)	3,58	2,65	73,9
Italia	1,99	0,84	41,3
Suecia	3,95	1,03	25,9
Inglaterra	4,80	1,27	26,5

\* ICNPO 3, 4, 6 y 9.

ÁLVAREZ GONZÁLEZ *et al*<sup>58</sup> aporta el siguiente histograma del que se desprende el fin del mito de la preponderancia de EEUU en el sector no lucrativo.



Varios países europeos occidentales (Países Bajos, Irlanda y Bélgica), así como algún que otro país desarrollado (Israel) poseen, en términos de porcentaje sobre el empleo total, mayores sectores no lucrativos que los Estados Unidos.

- COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL XXIII: *The cooperative, mutual and non-profit sector in the European Union*. Luxemburgo 1997.

<sup>58</sup> ÁLVAREZ GONZÁLEZ, *et al*: *Definición del sector...*, 2001, *op. cit.*, aunque las cifras también están extraídas del estudio comparativo del sector no lucrativo realizado por la Universidad Johns Hopkins, por ser de los pocos estudios fiables que se dispone hasta la fecha sobre el sector privado no lucrativo, tanto a nivel nacional como internacional.

Una medida válida sobre la importancia del sector no lucrativo en España puede venir dada por la dimensión del gasto (tanto de capital, de personal como de los demás gastos corrientes) que necesitan estas entidades para llevar a cabo sus actividades. Para el año 1995, el volumen total de gasto, incluyendo la imputación del coste de trabajo voluntario, puede estimarse en más de veinticuatro mil millones de euros repartidos de la siguiente forma<sup>59</sup>:

en millones de euros

Sector ICNPO	Gasto total	Gasto operativo				Gasto de capital
		Total	Gastos de personal		Otros gastos corrientes	
			Coste del personal remunerado	Imputación del trabajo voluntario		
1. Cultura y ocio	4624	4103	1163	1150	1790	521
2. Educación e Investigación	4579	4164	2486	652	1026	415
3. Sanidad	2957	2615	1208	387	1020	342
4. Servicios sociales	4344	4203	2272	1523	408	141
5. Medio ambiente	512	503	34	426	43	9
6. Desarrollo y vivienda	3090	2670	1110	289	1271	420
7. Asesoramiento legal y política	1405	1279	333	564	382	126
8. Intermediarios filantrópicos	155	132	10	5	117	23
9. Actividades internacionales	474	444	195	204	45	30
11. Asociaciones profesionales	367	325	180	89	56	42
12. Otras (mutualidades de previsión social)	2104	1788	30	---	1758	316
TOTAL	24611	22226	9021	5289	7916	2385

Debido a la dificultad de obtención e interpretación de las estadísticas que acabamos de exponer que, por otra parte, no dejan de ser meras aproximaciones, quizás más importante que los propios datos sea analizar las causas de la expansión en general del sector no lucrativo.

Sin pretender hacer una referencia sobre las distintas teorías acerca de este crecimiento, sí parece oportuno traer a colación el comentario de RODRIGUEZ CABRERO para el que «durante el largo período de estabilidad del Estado de Bienestar (1950-1979) y de legitimación política y académica de las políticas keynesianas, el discurso dominante fue el de que los *fallos de mercado* eran superiores a los *fallos del Estado* y, por tanto, la intervención del Estado no sólo era necesaria desde el punto de vista de la regulación y de la financiación sino también desde el punto de vista de la

<sup>59</sup> RUÍZ OLANBUÉNAGA, J. I. (Director): *El sector no lucrativo...*, 2000, *op. cit.*, pág. 156.

provisión y de la producción de bienes y servicios públicos... Los últimos veinte años han invertido el anterior paradigma de la economía política (sobre todo en términos ideológicos, pero también institucionalmente) de forma que los fallos del Estado parecen ser ahora muy superiores a los fallos de mercado...»<sup>60</sup>. Para este autor, el Estado de Bienestar se encuentra desde hace dos décadas sometido a un profundo proceso de reestructuración, que no de desmantelamiento.

SAJARDO MORENO argumenta que existe un interés entre el sector público y el sector no lucrativo en articular una oferta mixta de bienestar social, cada sector se especializa en el desempeño de las funciones donde goza de ventajas comparativas y donde adolece de menores debilidades<sup>61</sup>. Dentro de esta colaboración, son dos los grandes mecanismos que facilitan la articulación del modelo de oferta mixta de bienestar social, de un lado la regulación pública y de otro, los mecanismos financieros<sup>62</sup>.

Y es que, como comenta VATTIER FUENZALIDA, «las entidades sin fin de lucro, han permanecido por años algo al margen de las principales preocupaciones científicas tanto en el campo del Derecho como en el de la Economía. Ha sido la convergencia de estas dos disciplinas en el moderno análisis económico del Derecho la que, a partir del pasado decenio, ha puesto de relieve sus actuales características económicas, sus funciones políticas y sociales, así como sus más llamativos problemas jurídicos»<sup>63</sup>.

Nuestra intención no es realizar un estudio particular sobre un determinado tipo de entidad no lucrativa. Serán los criterios fiscales los que guíen el objeto de nuestro trabajo. Es decir, los efectos de la imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades serán aplicados en función de que una determinada entidad pueda acogerse a la Ley

---

<sup>60</sup> RODRIGUEZ CABRERO, G.: “La economía política de las organizaciones no lucrativas”, *Economistas*, n.º 83, 2000, pág. 6.

<sup>61</sup> SAJARDO MORENO, A: “La economía de la colaboración entre el Sector Público y el Sector No Lucrativo: posibilidades y límites de una oferta mixta de bienestar social”, *Hacienda Pública*, 141/142, 1997, pág. 418.

<sup>62</sup> *Ibidem*, pág. 419.

<sup>63</sup> VATTIER FUENZALIDA, C.: *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, Universidad de Burgos, 1999, pág. 15.

49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, o, por el contrario, deba tributar en él según lo establecido por los artículos 121 y 122 del RD Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De igual forma, serán los criterios establecidos en el IVA para las entidades sin fines lucrativos los que delimiten el objeto de nuestro estudio.

En definitiva, estamos con MUÑOZ MACHADO cuando en referencia a la derogada Ley 30/1994 de fundaciones, cuyos beneficios fiscales comprendían también a las asociaciones declaradas de utilidad pública, argumentaba que la «equiparación, a efectos tributarios, de asociaciones y fundaciones, tiene un alto significado: supone una muestra clara de la aproximación e intercambiabilidad, a los efectos del cumplimiento de fines altruistas y no lucrativos, de asociaciones y fundaciones»<sup>64</sup>. Efectivamente, con independencia de su distinta regulación, cuando se configuran como entidades no lucrativas, son instrumentos intercambiables que, a veces, resultan de utilización indiferente para el cumplimiento de fines de naturaleza cultural, recreativa, sanitaria etc.

### **1.3 La tributación en las entidades sin fines lucrativos.**

El artículo primero de la Constitución hace referencia al Estado social de Derecho, lo que presupone que la Administración ha de proporcionar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones necesarias y los servicios públicos adecuados para el pleno desarrollo de su personalidad reconocida no sólo a través de las libertades tradicionales, sino también a partir de la consagración constitucional de los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural<sup>65</sup>.

Ahora bien, no las todas necesidades anteriores se satisfacen por el Estado. En ocasiones la propia sociedad persigue el mismo cometido a través de entidades que surgen de forma espontánea. En la realización del Estado Social junto a los poderes

---

<sup>64</sup> Para este autor, lo que la convergencia e intercambiabilidad de instituciones postula es «la necesidad de unificar también progresivamente los regímenes jurídicos de las entidades del tercer sector, diferenciando entre ellos la tipología básica de instituciones, pero estableciendo principios de régimen jurídico, de comportamiento en los mercados, de objetivos sociales, formas de financiación, ayudas y relaciones con las Administraciones Públicas, que sean más o menos parangonables». MUÑOZ MACHADO, S.: “Asociaciones, fundaciones y tercer sector”, en *Derecho Administrativo II: Organización Administrativa*, Coordinador MUÑOZ MACHADO, S., 2002, <http://www.iustel.com>.

<sup>65</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones”, *Carta Tributaria*, n.º 51, 1984, pág. 99.

públicos participan otros sujetos que persiguen fines que se pueden calificar de “interés general” con excepción, naturalmente, de aquellos fines que impliquen el desempeño de funciones soberanas que quedarán atribuidos en exclusiva a los poderes públicos.

«Nuestra Constitución ha aceptado una nueva visión de la forma de desenvolverse la actividad del Estado por encima y sin abandono de las funciones clásicas jurídicas y de policía. La aparición existencial de nuevos factores sociales (partidos políticos, sindicatos, grupos sociales representativos de intereses diversos) que participan en la toma de decisiones, ha teñido de modernidad a la Constitución Española de 1978, que establece una nueva forma de relaciones entre la sociedad civil y los poderes públicos...

Aparecen así las denominadas instituciones intermedias en la vida social: fundaciones, asociaciones, mecenas, patrocinadores... que, sin ánimo de lucro, aportan sumas importantes de dinero para fines escogidos por ellos, pero dirigidos y pertenecientes al interés colectivo, general o público»<sup>66</sup>.

Por lo tanto, parece lógico que los anteriores organismos, cuya potencia económica satisface directamente intereses generales tributen, como mínimo, en menor grado que otro tipo de personas jurídicas, a pesar del artículo 14 de la Constitución que exige la igualdad ante la Ley. Sobre el alcance de esta igualdad, el Tribunal Constitucional ha elaborado a través de numerosas sentencias una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue<sup>67</sup>:

- a) No toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
- b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

---

<sup>66</sup> MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 108, 2003, pág. 108.

<sup>67</sup> Por todas, ver las sentencias 3/1983 de 25 de enero y 193/2004 de 4 de noviembre.

- c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- d) Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

El principio de igualdad ante la Ley, en el ámbito tributario, se concreta y modula en el artículo 31.1 de la Constitución al disponer que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Así pues, el principio de igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE<sup>68</sup>. Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto que la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica<sup>69</sup>, no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto,

---

<sup>68</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981. Referencia n.º 27/1981.

<sup>69</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002. Referencia n.º 96/2002.



incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31<sup>70</sup>.

Sobre la aplicación del principio de igualdad, en relación con las entidades sin fines lucrativos, resulta bastante esclarecedora la Sentencia 10/2005 del Tribunal Constitucional que en el Fj. 6 comenta: «la posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 9.7 del Decreto 3313/1966<sup>71</sup> se centra en la atribución de un diferente trato a las cajas de ahorro respecto de las restantes entidades financieras desde el punto de vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma igualitaria, al concederles la disposición cuestionada a aquéllas la exención en el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales también para su actividad puramente financiera o mercantil, y no sólo para su obra benéfica y monte de piedad.

... Si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carece de una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión de que el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 estaría viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la Constitución española, no resulta compatible con su art. 14 en relación con el art. 31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla, al no servir a tales efectos la justificación histórica de su exclusivo carácter benéfico, con lo cual se convierte, no sólo en una norma inválida, sino también derogada.

Y es así porque la justificación histórica del trato dispar a las cajas de ahorro (actividad principal benéfico-social sin ánimo de lucro) decae desde el momento en que su naturaleza adquiere un carácter eminentemente mercantil, pues si bien desde el Estatuto para las cajas generales de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 estas entidades empezaron a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose paulatinamente en su actividad a las restantes entidades financieras, como se ha visto, es a partir del Plan de estabilización económica de 1959 y de la Ley 2/1962, de 14 de abril,

---

<sup>70</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de julio de 1996. Referencia n.º 134/1996.

<sup>71</sup> El Decreto 3313/1966 aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, impuesto que en la actualidad ha sido sustituido por el de Actividades Económicas. El artículo 9.7 de dicho Decreto, que por una serie de avatares legislativos, seguía en vigor y en él se declaraba la exención de las Cajas de Ahorro en la licencia fiscal del impuesto industrial. Exención que ha sido interpretada por el Tribunal Supremo en varias ocasiones como aplicable

de bases de ordenación del crédito y la banca, cuando la normativa equipara a las cajas de ahorro con las restantes instituciones financieras, permitiéndoles el ejercicio de la actividad crediticia en condiciones de igualdad, pasando, en consecuencia, a ser su actividad principal, la económica, y la accesoria, la benéfico-social, lo que se vería confirmado por el Decreto 1838/1975, de 3 de julio, regulando la creación de cajas de ahorros y la distribución de los beneficios líquidos de estas entidades.

...ni aunque se admitiera la ausencia de ánimo lucrativo que tienen estas “entidades financieras” por destinar parte de sus beneficios a la obra social, se alteraría la conclusión, pues tanto la entonces licencia fiscal como el impuesto sobre actividades económicas, son tributos que gravan el “mero ejercicio” de actividades económicas (así se definía en el art. 4.1 del Decreto 3313/1966 y así se prevé, aún, en el actual art. 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales), siendo la actividad mercantil de las cajas de ahorro una actividad económica de carácter empresarial.

En consecuencia, si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados (en principio) a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, es patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de “todos” de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece. De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde “tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)”, la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de

---

a la totalidad de la actividad (dual) desarrollada por éstas, a saber, no sólo a su actividad benéfico-social, sino también a la económico-financiera o mercantil-financiera.

reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el Derecho comunitario, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto ex art. 93 CE desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92<sup>72</sup>, que consideró contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen “en una situación más favorable que a otros contribuyentes”».

La consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresamente reconocida en nuestra Constitución y la observancia del principio de igualdad es pieza esencial de todo sistema tributario justo<sup>73</sup>. Ahora bien la justicia habrá de tener en cuenta la situación, en su integridad, en relación a los gastos públicos. Se trata de un problema que debe resolverse en el terreno constitucional. Habrá que delimitar adecuadamente el interés general protegido y los límites a la subordinación recíproca entre dicho interés y los principios de justicia tributaria que manan de nuestra Constitución. Como comenta SOLER ROCH, «el análisis se plantea en los siguientes términos: examinar si los objetivos que inspiran el reconocimiento de un beneficio fiscal responde a los intereses dignos de protección y, sobre todo (éste es el punto más delicado), en qué medida dichos intereses pueden actuar como límite a la actuación de los principios asimismo constitucionales, rectores del establecimiento y aplicación de los tributos, hasta el extremo de neutralizarlos, de modo que el reconocimiento, formulado con independencia de dichos principios y aun a expensas de los mismos, puedan juzgarse constitucionalmente válidos»<sup>74</sup>.

El interés general está presente a lo largo de nuestra Constitución, así el artículo 103.1 coloca los intereses generales como norte de los servicios que debe prestar la Administración Pública, o el artículo 128.1 prescribe que «toda la riqueza del país en

---

<sup>72</sup> La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15/03/1994, sobre el asunto C-387/92 conocía un asunto semejante al planteado entre el Banco Exterior de España y el Ayuntamiento de Valencia, en concreto, hacía referencia a las exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito.

<sup>73</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996. Referencia n.º 173/1996.

<sup>74</sup> SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, 1983, pág. 47.

sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general». En cualquier caso, como comenta el Tribunal Constitucional, será el legislador estatal el encargado de proyectar la noción de interés general. La Constitución faculta al Estado para definir el interés general, concepto abierto e indeterminado llamado a ser aplicado a las respectivas materias, con independencia del posterior control que el propio Tribunal realice frente a posibles abusos<sup>75</sup>.

Hay que tener en cuenta que el hecho de que el interés general sea un concepto indeterminado, y esto es general en cualquier concepto de esta naturaleza, no impide al legislador o al Estado llegar a su determinación sin que ello tenga que crear situaciones de inseguridad para los afectados ni permita a la Administración actuar con discrecionalidad, pues el sistema tributario puede y debe ofrecer suficientes criterios y elementos de juicio para señalar en cada supuesto cuál debe de ser el alcance adecuado.

Señala GONZÁLEZ-TREVIJANO que «el margen de apreciación, que nunca de auténtica discrecionalidad, que caracteriza al concepto jurídico indeterminado, sólo se da en una parte de su estructura ontológica. Se podría hablar así de tres núcleos o zonas en todo concepto jurídico indeterminado: 1. Núcleo fijo o zona de certeza, formada por datos previos y seguros; 2. Zona intermedia o de incertidumbre, más o menos imprecisa; y 3. Zona de certeza negativa, pues se sabe que no forma parte del concepto jurídico. Pues bien, el margen de apreciación se da en la zona 2 o intermedia/incertidumbre. Y es que el mundo del Derecho, como cualquier otro objeto susceptible de ser aprehendido desde parámetros científicos, no puede, o mejor dicho, no debe amparar otra acción de enjuiciamiento que la manifestada... lo que difícilmente podría por ello hacerse, si sus conceptos carecieran de la concisión y claridad debidas. Dicho en otros términos, mientras que en los supuestos de discrecionalidad caben diferentes soluciones por parte de las Administraciones Públicas, cuando nos enfrentamos ante los conceptos jurídicos indeterminados no es posible, por el contrario, más que una de ellas, aunque para llegar a la misma se precise de una ineludible actividad de concreción a posteriori»<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de junio de 1984. Referencia n.º 68/1984.

<sup>76</sup> GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978”, en *Estudios de derecho Financiero y Tributario: homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense, Madrid 2003, pág. 206.

También es cierto que el fin no justifica los medios, por lo tanto el problema se reduce a una cuestión de justicia tributaria, concepto también indeterminado que no proporciona por sí mismo un criterio cuantitativo sobre cuál es la distribución justa de la carga tributaria.

CORS MEYA estima que la vía para llegar a la equidad tributaria hay que buscarla en los principios impositivos que le sirven de base para su aplicación<sup>77</sup>, principios que varían en función de los regímenes políticos que informan cada norma constitucional<sup>78</sup>. Así junto al principio de igualdad que hemos comentado, el artículo 31 de la CE conecta de manera inescindible dicho principio con los de generalidad, capacidad y progresividad<sup>79</sup>. Veamos como encajan dichos principios en los posibles beneficios fiscales para las entidades que no persiguen fines lucrativos.

Con la expresión, “todos” contribuirán de acuerdo con su capacidad económica, el artículo 31.1 de la CE hace alusión al principio de generalidad. Sin embargo, el beneficio fiscal como quiebra del principio de generalidad, en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra<sup>80</sup>.

Los principios de progresividad y no confiscatoriedad no presentan diferencias significativas en su aplicación a las entidades no lucrativas con respecto a otros sujetos pasivos. La Constitución, al indicar que la contribución a los gastos públicos se realizará de forma progresiva y no proporcional recoge el juicio de valor imperante en la actualidad de que el aumento de capacidad económica es más rápido que el aumento de

---

<sup>77</sup> CORS MEYA, F. X.: “Los principios de justicia tributaria en la L.G.T”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 84.

<sup>78</sup> MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Las fundaciones privadas...”, 2003, *op. cit.*, pág.109.

<sup>79</sup> Ver, entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional: 57/2005 de 14 de marzo, o la 33/2006 de 13 de febrero.

renta, lo que implica aceptar una progresión entre la carga global y la riqueza total. Lo que no se puede especificar es el ritmo de la progresividad, al no poderse medir o cuantificar la rapidez del aumento de capacidad económica con respecto al aumento de riqueza<sup>81</sup>.

A pesar del deber constitucional sobre el carácter progresivo del tributo, el sistema fiscal español en la práctica, y en el mejor de los casos, puede tildarse de proporcional. Como señala FUENTE LAVÍN, en referencia al impuesto más propicio a este principio como es el IRPF, su progresividad «se ve radicalmente cuestionada por las desgravaciones de las que se benefician fundamentalmente los hogares de rentas más altas. Ahí están la reducción de la tributación por plusvalías, la importancia de las desgravaciones por adquisiciones de vivienda y el peso creciente de las correspondientes a las aportaciones a los Fondos de Pensiones»<sup>82</sup>.

Con el principio de no confiscatoriedad la Constitución pretende legitimar sólo una detracción parcial y no total de la riqueza que se somete a contribución. El Tribunal Constitucional reconoce la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse *per se* efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica, vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario<sup>83</sup>.

El principio de no confiscación en materia fiscal dista de hallarse doctrinalmente clarificada, «al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *lato sensu*, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el

---

<sup>80</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de marzo de 2005. Referencia n.º 57/2005.

<sup>81</sup> CORS MEYA, F. X.: “Los principios de justicia...”, 1991, *op. cit.*, pág. 98.

<sup>82</sup> FUENTE LAVÍN, M. de la: “Razón financiera frente a razón social: la reforma del sistema público y el impulso a la previsión privada de pensiones”, *Aranzadi Social Vol. V Parte Estudio*, 1998, <http://westlaw.es>.

de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite (por más que indeterminado y de difícil determinación) al principio de progresividad del sistema tributario»<sup>84</sup>.

Excluido el caso límite y de evidente efecto confiscatorio que supondría un tributo cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100, resulta difícil situar «con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio»<sup>85</sup>.

Además, la no confiscatoriedad ha de verse bajo el punto de vista del sistema tributario en su conjunto. «La incorporación de esta garantía al sistema fiscal obliga a no agotar la riqueza imponible (sustrato, base o exigencia, de toda imposición) so pretexto del deber de contribuir, este efecto se produciría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades»<sup>86</sup>.

MIRANDA PÉREZ amplía esta garantía constitucional contra aquellos impuestos que producen efectos tales como: desalentar la producción, ocasionen un efecto de sustitución de factores de producción por ocio, impidan el mantenimiento del nivel productivo, no incentiven el esfuerzo, ahorro e inversión productiva y todo ello sin que medien razones justificadas de política económica general<sup>87</sup>.

Mayor incidencia en las entidades sin fines lucrativos presenta el principio de capacidad económica, considerado como el más importante de los criterios rectores de la justicia tributaria<sup>88</sup>. La capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra<sup>89</sup>.

---

<sup>83</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1998. Referencia n.º 14/1998.

<sup>84</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1990. Referencia n.º 150/1990.

<sup>85</sup> *Ibidem*.

<sup>86</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 22 de enero de 1998. Referencia n.º 14/1998.

<sup>87</sup> MIRANDA PÉREZ, A.: “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Vol. III Parte Estudio*, 1997, <http://westlaw.es>.

<sup>88</sup> La doctrina también hace referencia a la capacidad contributiva como término equivalente al de capacidad económica, así en la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 se lee: «la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad

Generalmente, se admite que los índices más representativos de la capacidad económica son la renta, el patrimonio y el gasto. La renta como parámetro no es una magnitud física sino una abstracción lógica que se diferencia del fruto real y, como concepto abstracto, no es inmutable sino susceptible de las más diversas interpretaciones o tipificaciones legales, siendo posible ampliarla o restringirla<sup>90</sup>.

FALCÓN Y TELLA comenta que «el concepto de “renta” no ha de buscarse en el Derecho común (donde además no existe, aunque alguna opinión aislada haya intentado identificarlo con la categoría civil de los “frutos”), pero tampoco en la realidad económica...; pues es la Ley tributaria (y no obviamente los economistas, por muy respetables y fundadas que sean sus teorías) la que define lo que es renta, así como cada uno de los componentes de la misma, y la finalidad de la Ley no tiene necesariamente por qué haber sido necesariamente la de asegurar el mismo tratamiento tributario a todos los supuestos que resulten equiparables desde la perspectiva de la realidad económica subyacente, sino que muy bien puede haberse considerado oportuno introducir diferencias por las más diversas razones. Precisamente a averiguar esa finalidad o voluntad de la Ley tributaria debe ir encaminada, sin perjuicio alguno, la labor interpretativa»<sup>91</sup>.

El flujo de renta puede proceder de distintas fuentes productivas como la tierra, el capital, el trabajo, pero es evidente que si bien puede ser utilizada como criterio adecuado para distribuir las cargas públicas, incluso se puede considerar la mejor expresión de la capacidad económica, resulta insuficiente para abarcar todo el concepto de poder económico o de riqueza disponible. Así el patrimonio como valor de los derechos, bienes y títulos poseídos, también puede ser índice del bienestar económico. Esta posesión o dominio sobre recursos confiere por sí misma una capacidad económica de pago que es prácticamente independiente de su rentabilidad.

---

económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria...».

<sup>89</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981. Referencia n.º 27/1981.

<sup>90</sup> CORS MEYA, F. X.: “Los principios de justicia...”, 1991, *op. cit.*, pág. 85.

<sup>91</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Primas únicas e interpretación económica”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 20, 1994, <http://westlaw.es>.



Por contraposición a la renta, el patrimonio no constituye un flujo de riqueza, sino que representa la visión estática de los bienes. El patrimonio puede producir tres tipos de beneficios; un flujo de renta monetaria, un flujo de servicios en especie o consuntivos y la revalorización de sus activos. Hay ciertos bienes que pueden producir los tres flujos, otros activos sólo pueden tener potencialmente uno de ellos. En cualquier caso, si se producen o estiman algunos de estos beneficios, pueden quedar gravados por un impuesto sobre la renta; en cambio, existe un denominador común en todos ellos, su valor, que es precisamente lo no gravado por la renta y lo que puede convertirse en un índice de capacidad económica y, por tanto, con posibilidad de pagar otro gravamen<sup>92</sup>.

Por su parte, el gasto permite medir el conjunto de satisfacciones que un individuo recibe dentro de una sociedad; implica la utilización de bienes y servicios y representa la parte del producto social que recibe una persona, con independencia de su capacidad de pago.

Para el Tribunal Constitucional, «la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia»<sup>93</sup>.

«Basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo»<sup>94</sup>. Con el fin de concretar el concepto de capacidad económica traemos a colación las dos sentencias siguientes:

En el recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley Autonómica 8/1984 de Reforma Agraria, aprobada por el Parlamento de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el Tribunal Constitucional argumenta que el «Impuesto sobre Tierras

---

<sup>92</sup> CORS MEYA, F. X.: “Los principios de justicia...”, 1991, *op. cit.*, pág. 85.

<sup>93</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000. Referencia n.º 194/2000.

<sup>94</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de junio de 1993. Referencia n.º 186/1993.

Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo (que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal) es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto»<sup>95</sup>.

En otra sentencia referente al Impuesto Municipal del Incremento del Valor de los Terrenos que no establecía una corrección automática de los valores, el Tribunal Constitucional considera que «de ahí no puede deducirse que vulnere los principios del art. 31.1 C.E. y, en especial, el de capacidad económica. Ni de este principio puede deducirse la obligatoriedad de practicar, en todo caso, correcciones monetarias, ni éstas tienen por qué articularse, necesariamente, de forma automática mediante la aplicación de un cierto índice con exclusión de otros posibles métodos. Aunque tampoco permite el legislador desconocerlo por completo siempre que la erosión inflacionaria sea de tal grado que haga inexistente o ficticia la capacidad económica gravada por el tributo»<sup>96</sup>.

Respecto a las entidades sin fines lucrativos muchos autores, en especial refiriéndose a las fundaciones, ponen de manifiesto en estas entidades no son aptas para someterlas a tributación porque no expresan capacidad económica al tener que destinar sus rentas a fines de interés general de acuerdo a sus estatutos o a la ley<sup>97</sup>. Así, un determinado patrimonio que no pertenece económicamente a unos particulares, sino propiamente a un fin de interés general, por estar destinado obligatoriamente a su

---

<sup>95</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987. Referencia n.º 37/1987.

<sup>96</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992. Referencia n.º 221/1992. Por el contrario, el Magistrado RODRÍGUEZ BEREIJO emite un voto particular sobre la misma argumentando que «la base imponible está constituida por el incremento real del valor del terreno (no por el precio) entre dos momentos temporales diferentes, el inicial y el final. Y la medición real de ese incremento (que no es sino la medición concreta del elemento material del hecho imponible y de la capacidad económica implícita en el mismo) exige por propia lógica tener en cuenta en cada caso las fluctuaciones del nivel general de los precios para corregir los valores puramente nominales o monetarios y permitir que los aplicadores del derecho (y singularmente el Juez) puedan tenerlas en cuenta y aplicar las correcciones o ajustes oportunos cuando, por las circunstancias del caso, los efectos de la erosión monetaria en el valor inicial del período de imposición sean de tal entidad que se graven no incrementos reales del valor, sino incrementos nominales o ficticios. Lo que, además de desvirtuar la naturaleza del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sería contrario a los principios consagrados en el art. 31.1 C.E., en la medida en que se grave una capacidad económica inexistente o ficticia».

realización con exclusión de cualquier otra finalidad, no permite la existencia de sujeto tributario válido, pues el gravamen exigido a una fundación sólo recaería sobre tal fin y no sobre una persona particular, ni directa ni indirectamente<sup>98</sup>.

Efectivamente, puede resultar contradictorio que los beneficiarios de una fundación, que no ostentan ningún derecho sobre las rentas del patrimonio fundacional, terminen siendo gravados, por lo tanto, disminuida en la misma proporción su actividad fundacional y, por otra parte, constitucionalmente se proteja la misma actividad.

Consideraciones como las anteriores llevan a VILASECA I MARCET a afirmar que «en puridad de doctrina, y con la Constitución en la mano, las fundaciones como tales no pueden ser gravadas en ningún caso porque no pueden reunir la condición de sujetos pasivos tributarios»<sup>99</sup>.

En favor de la falta de capacidad económica para las entidades sin fines lucrativos podemos razonar que si bien «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas precisas y concretas sobre la particular regulación de cada figura tributaria»<sup>100</sup>, no deja de ser cierto que la Constitución «utiliza palabras, expresiones o conceptos sin ocuparse de definirlos, por no ser misión suya y cuyo significado hay que extraer del sustrato cultural donde confluyen vectores semánticos ante todo y jurídicos en definitiva, con un contenido real procedente a su vez de distintos saberes y también de la experiencia»<sup>101</sup>, en definitiva, de la conciencia social imperante en cada momento. En la actualidad no resultaría extraño admitir la falta de capacidad económica de las fundaciones y, en general, de las entidades a las que son aplicables el régimen privilegiado previsto en la Ley 49/2002.

Otros autores son menos tajantes y se pronuncian por la sujeción de estas entidades al sistema tributario general, y al Impuesto sobre Sociedades en particular.

---

<sup>97</sup> MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Las fundaciones privadas...”, 2003, *op. cit.*, pág. 112.

<sup>98</sup> VILASECA I MARCET, J. M.: “Régimen tributario de las fundaciones privadas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, 1984, pág. 1039.

<sup>99</sup> VILASECA I MARCET, J. M.: “Régimen tributario de las fundaciones privadas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, 1984, págs. 1039 y 1040.

<sup>100</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992. Referencia n.º 221/1992.

<sup>101</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de junio de 1995. Referencia n.º 102/1995.

Así, CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS en referencia al Impuesto sobre Sociedades comenta que «este impuesto grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas constituyendo su hecho imponible la obtención de renta (cualquiera que sea su fuente u origen) por el sujeto pasivo. En consecuencia, las ESFL, en tanto que personas jurídicas que realizan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades serán sujetos pasivos del mismo»<sup>102</sup>.

Los argumentos a favor de la sujeción tributaria vienen referidos bien al principio de neutralidad o bien al principio de capacidad de pago e incluso como medio para evitar el fraude fiscal<sup>103</sup>. En el fondo parece que son dos las razones últimas para someter a gravamen, aunque sea de forma parcial, a las entidades sin ánimo de lucro. Por una parte, el temor de la Administración a que la constitución de dichas entidades sirviese para eludir el pago de tributos bajo el pretexto de que son realizadas por dichas entidades y para el cumplimiento de sus fines. Por otra parte, que los beneficios tributarios no produzcan distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

De todas formas en lo que sí hay coincidencia es sobre la percepción de que los distintos beneficios fiscales que el legislador pueda otorgar a las entidades no lucrativas no serán contrarias al deber de contribuir con las cargas públicas; toda vez que los mismos se motivan en otras normas y principios constitucionales, tales como la igualdad y la capacidad económica o el adecuado reparto de la riqueza, etc. El respeto al principio de capacidad económica no tiene por qué impedir que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. «Es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza»<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid 2004, pág. 60.

<sup>103</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup>. R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1995, pág. 106.

<sup>104</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987. Referencia n.º 37/1987.

Sobre los dos impuestos que tratamos en este trabajo y que afectan en mayor medida a las entidades sin ánimo de lucro, me refiero al Impuesto sobre Sociedades y al IVA, el legislador ha optado (salvo en el IVA y para aquellas entidades que sólo realicen operaciones a título gratuito) por la sujeción en ambos impuestos con independencia de los respectivos beneficios fiscales que estudiaremos en su momento.

#### 1.4 Algunas precisiones terminológicas.

Para terminar esta parte introductoria, estimo necesario aclarar la terminología que vamos a seguir en este trabajo. Es frecuente la utilización de términos tales como exención, no sujeción, beneficios y desgravaciones fiscales etc., sin una clara diferenciación entre los distintos conceptos. Sin ir más lejos, la derogada LGT de 1963 no definía en ningún momento lo que entendía por exención, aunque utilizaba este concepto a lo largo de su articulado<sup>105</sup>.

Veamos con detenimiento dichos conceptos, en especial la distinción entre los supuestos de no sujeción y de exención; distinción que algunos autores la tratan bajo una perspectiva más formal que de contenido<sup>106</sup>. En cambio, nos encontramos con impuestos como el IVA en que la conformación de la prorrata general resulta fundamental distinguir entre si una determinada operación está no sujeta o por el contrario exenta<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Por ejemplo, en su artículo 10 establecía la regulación por Ley del «establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias». Pero, además, tampoco definía explícitamente el concepto de bonificación, ni el de reducción.

<sup>106</sup> Sin embargo encontramos supuestos en que distinguir entre sujeción y exención adquiere verdadera importancia, basta recordar la Disposición transitoria segunda del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sucesor “natural” de la antigua Contribución Territorial Urbana, que disponía que «quienes a la fecha de comienzo de aplicación del IBI gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en la Contribución Territorial Urbana, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar, hasta la fecha de su extinción, y si no tuvieran término de disfrute hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive», lo que llevó al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía a dictaminar que «como la finca del recurrente no estaba sujeta a la Contribución Territorial Urbana y sí lo está al Impuesto de Bienes Inmuebles, no hay ninguna duda de que no le es de aplicación lo dispuesto en la Disposición transitoria segunda 2 de la Ley de Haciendas Locales, y por consiguiente las liquidaciones impugnadas [tributación desde el momento de entrada en vigor del IBI] deben mantenerse en su integridad». Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Sevilla de 17 de febrero de 2000.

<sup>107</sup> Precisamente dicha trascendencia lleva a FERREIRO LAPATZA a lamentarse de que a partir de la entrada en vigor del IVA se hable con relativa frecuencia de “hechos sujetos y no exentos” o “sujetos, pero exentos”, en ambos casos, se trata de «expresiones pleonásticas, de perífrasis que inducen a la confusión o que son al menos inútiles». FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...*, 2004, *op. cit.*, pág. 62.

▪ Exención.

La elaboración doctrinal del concepto de exención como figura jurídica dista de ser unánime, pues en ella se integra un precepto tributario de sujeción y una disposición exoneradora o hecho imponible exento, cuyo presupuesto de hecho se halla comprendido en el precepto de sujeción. «Así, las normas exonerativas delimitan, conforman y modulan el hecho imponible, pueden ampliar o reducir los hechos o a los sujetos hasta desfigurar casi por completo el presupuesto normativo; de manera que bien puede estimarse que determinan el alcance y proyección del hecho que se grava (exoneración objetiva) o al sujeto gravado (exoneración subjetiva)»<sup>108</sup>.

La doctrina científica se ha dividido en tres grandes tendencias sobre el concepto de exención<sup>109</sup>:

- a) La tesis que considera que en los supuestos exentos la obligación tributaria no llega a nacer. Así la norma de exención establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que verifican las hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.
- b) Otros autores sostienen que la obligación impositiva llega a nacer aunque la exención libera del cumplimiento total o parcialmente. De este parecer podemos citar a PONT CLEMENTE, para el que la exención consiste en una técnica impositiva que se dirige a liberar del cumplimiento de la obligación tributaria nacida a determinadas personas o respecto a ciertos supuestos de hecho<sup>110</sup>.

En las dos posturas anteriores, lo que sí se desprende es que para hablar de exención se necesita la realización del hecho imponible y la existencia de dos normas, por una parte, la que establece la sujeción al tributo y, por otra, la norma de exención propiamente dicha que libera de la obligación tributaria a ciertos hechos o a ciertas personas.

- c) Otra tendencia distinta a las anteriores es la mantenida por LOZANO SERRANO, para el que la exención es un elemento indispensable en la

---

<sup>108</sup> FERNÁNDEZ BRENES, S.: “Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales”, Foro Constitucional Iberoamericano, n.º 8, 2004, <http://dialnet.unirioja.es>.

<sup>109</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Ed. COLEX, 1990, págs. 25 y siguientes.

configuración del tributo, «la exención no es un instituto puramente negador del tributo, sino que también incorpora en muchas ocasiones un contenido positivo, un contenido propio de justicia que se proyecta en la configuración del hecho imponible, matizando la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad de la misma pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia»<sup>111</sup>.

La Ley 58/2003 General Tributaria en su artículo 22, define un concepto unitario de exención, «son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

De esta definición resulta claro que el término exención, aplicado a un hecho imponible concreto, ha de utilizarse como una liberación total del pago del tributo correspondiente y no como una figura que conlleve el nacimiento de la obligación tributaria principal con un montante inferior al que procedería de aplicar las reglas generales. Así se entiende cuando la LGT, a lo largo de su articulado, distingue la exención de otras figuras afines como bonificación, deducción, reducción..., que podrían considerarse como liberaciones parciales del pago de la cuota tributaria<sup>112</sup>.

- No sujeción.

El artículo 20 de la LGT, al definir el hecho imponible establece que «la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». El Tribunal Superior de Justicia de Sevilla<sup>113</sup> comenta que «el sentido pues, de las normas de no sujeción es, según toda la doctrina y la jurisprudencia, el de aclarar o completar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito, de modo que se suele decir que más que de auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante disposiciones que contienen una interpretación (auténtica), una aclaración de la ley cuyo contenido está ya implícito en la propia definición del hecho imponible, así que

---

<sup>110</sup> PONT CLEMENTE, J. F. : *La exención Tributaria*, ..., 1986, *op. cit.*, pág. 18.

<sup>111</sup> LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988, pág. 38.

<sup>112</sup> Por ejemplo, el artículo 8 de la LGT somete a reserva de Ley «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

<sup>113</sup> El siguiente comentario se hace respecto al concepto de no sujeción del artículo 29 de la LGT de 1963 que, por otra parte, contenía básicamente la misma redacción que el artículo 20 de la LGT actual.

aunque el legislador no lo dijera, la misma consecuencia podría obtenerse mediante una adecuada interpretación de las normas tipificadoras del hecho imponible, y por tal razón la norma de no sujeción es perfectamente suprimible sin que en nada varíe el diseño y la regulación del tributo de que se trate. Entendidos de esta forma, los supuestos de no sujeción no deben ser confundidos con los casos de exención, pues las normas de exención se configuran como supuestos de excepción del hecho imponible, o sea que éste, no obstante haberse realizado, no produce consecuencias o reduce su alcance, es decir que o no se paga el tributo o se paga en menor cuantía, mientras que las normas de no sujeción lo que hacen es precisar los confines del hecho imponible, explicar que éste, pese a algunas apariencias, no ha tenido lugar»<sup>114</sup>.

Por lo tanto, en principio puede parecer que las leyes contemplarán supuestos de no sujeción en aquellos hechos en que el ámbito del tributo se pueda prestar a confusión aclarando la correcta interpretación en un supuesto determinado. Así se reforzaría la posición jurídica de ciertos sujetos garantizándoles que en algunas hipótesis dudosas no están sometidos a la ley que establece el tributo.

Sin embargo, no nos parece admisible conceptualizar totalmente los preceptos de no sujeción como meras normas didácticas carentes en todo caso de eficacia jurídica constitutiva. Como mínimo, nos permite contar con un criterio interpretativo vinculante que nos delimita la existencia de supuestos que el legislador no los considera idóneos para constituir obligaciones tributarias.

Comenta NUÑEZ PÉREZ que, en términos jurídicos precisos, cabe afirmar que el fundamento de la no sujeción no es otro que la falta de idoneidad del supuesto para generar una concreta obligación tributaria sobre la base de tomar en consideración conjuntamente los fines que se persiguen con el tributo y los principios de justicia que rigen su establecimiento. «La razón de ser de la norma de no sujeción no sería otra que la de servir al legislador para delimitar en términos negativos el objeto del tributo, es decir, la manifestación de riqueza que en última instancia se pretende someter a gravamen»<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla a 17 de febrero de 2000. Recurso n.º 2254/1996.

<sup>115</sup> NUÑEZ PÉREZ, G. J.: “Hecho Imponible...”, 1991, *op. cit.*, pág. 476.



Para este autor, partiendo de la existencia de normas de no sujeción que ostentan eficacia jurídica constitutiva, diferencia en términos jurídicos la exención y la no sujeción según el siguiente criterio: «La nota tipificadora de toda norma de no sujeción es la de venir la misma formulada en términos negativos. La función de la norma no es otra que provocar la exclusión de una serie de supuestos que se reputa en términos jurídicos no son parte de la respectiva esfera jurídica de sujeción tributaria. Por el contrario, en la norma de exención, el efecto jurídico de exclusión para el supuesto contemplado en la misma (exención objetiva) opera a través de un mecanismo técnico diferente al previsto en la norma de no sujeción y por razones o motivaciones sustancialmente diferenciadas. En este caso, la norma ha de contemplar un supuesto (supuesto exento) que previamente ha sido definido en términos positivos como jurídicamente sujeto. Por ello, la función técnica de la norma no es delimitadora o definidora de la esfera jurídica de sujeción, sino que es, la de excepcionar de ese ámbito de sujeción a un concreto supuesto o a un determinado sujeto (exención subjetiva). Cabría así concluir señalando que mientras la formulación de la norma de no sujeción constituye un *prius* en tanto que expresión de una valoración del legislador en torno a la idoneidad o no de un determinado supuesto de la realidad para formar parte del presupuesto de hecho de un tributo, la formulación de la norma de exención es un *posterius* que opera siempre a partir de la previa selección de aquellos supuestos de la realidad que han sido valorados por el legislador como idóneos para generar la obligación tributaria»<sup>116</sup>.

- Reducción, deducción y bonificación.

En la Ley 58/2003 General Tributaria ha evitado la expresión, por otra parte bastante común en nuestra doctrina, de “exención parcial” para otros tipos de beneficios fiscales que según en la forma que operan reciben los nombres de reducción, deducción o bonificación. La exención queda reservada para impedir el nacimiento de la obligación tributaria principal, sin perjuicio de que puedan subsistir otro tipo de obligaciones formales o instrumentales de contenido no patrimonial, tales como el deber de presentar la declaración de impuestos, el deber de informar, la obligación de soportar inspecciones, etc.

---

<sup>116</sup> *Ibidem*, págs. 477 y 478.

El artículo 54 de la LGT define la base liquidable como la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley. Por lo tanto, por reducción, además del sentido usual el cual resulta claro, tiene un uso específico como instrumento para pasar de la base imponible hacia otra cantidad a la que se le aplicará el tipo impositivo.

El artículo 56.5 de la LGT, establece que «la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo», y el apartado 6 del mismo artículo define la cuota diferencial como «el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo». Por tanto, el término deducción, aparte de su acepción general de rebaja, el legislador lo utiliza para configurar la cuota líquida a partir de la cuota íntegra así como la cuota diferencial a partir de la cuota líquida, con independencia de que se trate de una deducción técnica a fin de paliar total o parcialmente el efecto de una doble imposición, o de un verdadero beneficio fiscal para el sujeto o supuesto contemplado.

La bonificación es un tipo especial de deducción que opera reduciendo en un determinado porcentaje la parte correspondiente a ciertos rendimientos. En este sentido lo utiliza el Capítulo III (Bonificaciones) del Título VI del Impuesto sobre Sociedades: “bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla” (art. 33) y “bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales” (art. 34).

- Desgravación.

En un sentido usual, no jurídico, el término desgravación se utiliza en una gran variedad de situaciones dando a entender la reducción de la carga inherente a un determinado tributo; por ejemplo, es habitual oír que las aportaciones a los planes de pensiones desgravan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin embargo, dichas aportaciones no son sino una reducción que opera en la base imponible.

El término desgravación no aparece, como tal, en ninguno de los principales impuestos, por lo que se deberá evitar su uso si se pretende utilizar los términos con un mínimo de precisión.

- Beneficio e incentivo fiscal.

La expresión “beneficio fiscal” se suele utilizar en sentido económico como contraposición a los incentivos de política monetaria, algunos autores han incluido bajo esta denominación figuras tan heterogéneas como: la reducción de impuestos, bien en su base impositiva o en el tipo, las subvenciones, la capacidad de acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, posibilidad de establecimiento de planes de amortización de las empresas distintos de los marcados por la regla general, etc.

FERÁNDEZ BRENES define el beneficio fiscal el beneficio fiscal como la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversas mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales (totales o reducciones impositivas), el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, la asignación de mercados en exclusiva,...<sup>117</sup>.

El Tribunal Supremo puntualiza que «no existe en nuestro Derecho Tributario un concepto jurídico, ni una regulación unitaria de los “beneficios fiscales”, ni siquiera una terminología única, porque desde el punto de vista de la política económica se utiliza la expresión “Incentivo fiscal”, desde la perspectiva del Derecho Tributario, la de “Beneficios fiscales” y desde el Derecho Presupuestario la de “Gastos Fiscales”, pero lo cierto es que la Ley General Tributaria [de 1963] vislumbró un concepto genérico de “beneficios fiscales”, en su artículo 14 que dispone: “1. Todo proyecto de Ley por el que se proponga el establecimiento, modificación o prórroga de una exención o bonificación tributaria requerirá que, previamente, el Ministro de Hacienda haya expuesto al Gobierno en Memoria razonada: a) La finalidad del beneficio tributario (...)”. Se observa que este artículo utiliza un vocablo genérico de “beneficios”

---

<sup>117</sup> FERNÁNDEZ BRENES, S.: “Las exoneraciones...”, 2004, *op. cit.*, <http://dialnet.unirioja.es> .

tributarios, que identifica, en principio, con las exenciones y bonificaciones, pero que no define ni delimita conceptualmente...

No es misión de la Sala elaborar trabajos doctrinales, pero si puede sostener perfectamente, que el concepto de beneficios fiscales es un genérico que comprende específicamente las exenciones, bonificaciones, tipos reducidos, reducciones, desgravaciones, etc., en cuanto sean excepciones singulares al planteamiento estructural y funcional de un tributo por razones exógenas de carácter social, económico, etc.»<sup>118</sup>.

SOLER ROCH utiliza el concepto de beneficio fiscal como medida de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo<sup>119</sup>, y el término incentivo fiscal como el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal<sup>120</sup>. La diferencia, entre ambas figuras las explica esta autora de de forma muy clara de la siguiente forma: «en los casos en que la concesión del beneficio se produce de modo automático en relación con supuestos vinculados a requisitos puramente subjetivos (una condición o cualidad del sujeto pasivo) u objetivos (protección, adecuación a la capacidad de pago o, en ocasiones simple privilegio), estaremos ante un beneficio fiscal, pero no ante una medida de incentivo en sentido estricto»<sup>121</sup>.

Sin embargo, puede pensarse que cualquier tipo de beneficio fiscal tiene una función de estímulo, por lo que entiendo que la especialidad del incentivo respecto al beneficio fiscal radica en la conducta concreta que se pretende estimular por parte del sujeto destinatario del mencionado incentivo.

HERRERA MOLINA considera que el incentivo no constituye una figura jurídica en sentido estricto, sino un efecto estimulante producido por determinados beneficios fiscales. Si bien, «también podrían denominarse incentivos, aquellos beneficios tributarios susceptibles de provocar tales efectos»<sup>122</sup>.

---

<sup>118</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2000 al recurso n.º 3833/1995.

<sup>119</sup> SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión...*, 1983, *op. cit.*, pág. 20.

<sup>120</sup> *Ibidem*, pág. 49.

<sup>121</sup> *Ibidem*, pág. 50.

<sup>122</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...*, 1990, *op. cit.*, pág. 56.

Así pues, puede concluirse que los beneficios fiscales se dirigen a otorgar una ventaja fiscal en un supuesto determinado. Los incentivos serían casos particulares de beneficios de forma que lo que la ley persigue es estimular a que se lleve a cabo una determinada actividad.

Para terminar este capítulo, podemos preguntarnos si los conceptos que hemos destacado a lo largo del mismo: devengo, exigibilidad, exención,... son también aplicables y con el mismo alcance a los tributos establecidos por las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales<sup>123</sup>.

A este respecto, el Tribunal Constitucional señala que «la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 C.E. determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario»<sup>124</sup>. Otra sentencia del mismo Tribunal advierte que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas»<sup>125</sup>.

Por lo tanto, habrá que concluir que los preceptos contenidos en la LGT deben reputarse como unificadores de criterios a través de los cuales se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario. Es verdad, que la LGT termina reconociendo las peculiaridades del País Vasco y Navarra<sup>126</sup>, sin embargo, como señala HUESCA BOADILLA, el artículo 7.1.a de la Ley 28/90 que aprueba el Convenio del Estado con la Comunidad Foral de Navarra, y el 3.a de la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecen que en la elaboración de la normativa tributaria

---

<sup>123</sup> La Constitución dispone tanto la potestad originaria exclusiva del Estado para, mediante Ley, establecer los tributos como la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

<sup>124</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de julio de 2000. Referencia n.º 192/2000.

<sup>125</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de abril de 1994. Referencia n.º 116/1994.

propia, ambas Comunidades se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto o Convenio<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> «Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco». Artículo 1.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

<sup>127</sup> HUESCA BOADILLA, R.: “La nueva Ley General Tributaria: antecedentes, significado y posición en el ordenamiento jurídico”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A, Instituto de estudios Fiscales, 2004, pág. 98.



## **Parte I**

### **Imputación temporal en el Impuestos sobre Sociedades**





## Consideraciones previas a la parte I.

La primera parte de este trabajo trata sobre la imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos. En general, para cualquier entidad, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades descansa en el resultado contable de la misma y, en el caso de las entidades no lucrativas, el resultado contable se llega a través de las normas contenidas en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos.

A la conclusión de este trabajo se ha publicado el RD/1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20/11/2007) que viene a sustituir a partir del 1 de enero de 2008 al aprobado en 1990. También se ha promulgado el RD 1515/2007 del Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas que entrará en vigor en la misma fecha.

El nuevo Plan Contable y sus disposiciones de desarrollo constituyen un cuerpo normativo obligatorio para las empresas incluidas en su ámbito de aplicación, si bien «los criterios incluidos en las adaptaciones sectoriales, Resoluciones del ICAC y demás normas de desarrollo mantienen su vigencia exclusivamente en la medida en que no se opongan a la nueva regulación contable»<sup>1</sup>.

Así, la Disposición transitoria quinta del RD/1514/2007 mantiene, con carácter general, la vigencia de las adaptaciones sectoriales en vigor en todo aquello que no se oponga a lo que dispone el presente Plan General de Contabilidad.

De forma expresa, la Disposición transitoria quinta prevé que, en particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengán obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos que hemos comentado en el párrafo anterior, «debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las

---

<sup>1</sup> Punto 6 de la Introducción del nuevo Plan General de Contabilidad.

particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas»<sup>2</sup>.

La Disposición final primera del RD/1514/2007 habilita al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a la elaboración de las correspondientes adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad. «Estas adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas de registro y valoración, como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales»<sup>3</sup>.

La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad también exigirá una revisión de las Resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Sin embargo, hasta que se produzcan estos cambios dichas normas mantienen su vigencia salvo que de forma expresa se opongan a los nuevos criterios contenidos en el presente Plan<sup>4</sup>.

El nuevo Plan General de Contabilidad pretende acercar nuestra normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la Unión Europea, sin perjuicio de la aplicación de los aspectos propios de las Directivas europeas que en materia contable han venido elaborándose. Esta consideración no implica la utilización directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos dado que esta alternativa, que de conformidad con el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo podría haber sido tomada por el legislador español, no ha sido tenida en cuenta.

Por lo tanto, estimamos que el cambio que se produce con el nuevo Plan Contable es de profundo alcance, sin embargo, no afecta de forma sustancial a las conclusiones que llegamos en este trabajo. Además, muchos de los aspectos tratados y que quedan modificados por la nueva normativa contable han sido tenidos en cuenta en

---

<sup>2</sup> Disposición transitoria quinta del RD 1514/2007.

<sup>3</sup> Disposición final primera del RD 1514/2007.

<sup>4</sup> Punto 16 de la Introducción del nuevo Plan General de Contabilidad.

su momento. A este respecto, hemos tomado como referencia el borrador del Plan General de Contabilidad de fecha 4 de julio de 2007.

La imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa continúan siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables<sup>5</sup>. El nuevo Plan General de Contabilidad (NPGC) pone especial énfasis en mostrar la sustancia económica de las operaciones más que en las formas jurídicas utilizadas para instrumentarlas, prueba de ello es el tratamiento que otorga al arrendamiento financiero o la clasificación que establece sobre los distintos instrumentos financieros.

La estructura del nuevo Plan es semejante al de 1990 aunque en el siguiente orden:

- Primera Parte: Marco Conceptual de la Contabilidad.
- Segunda Parte: Normas de registro y valoración.
- Tercera Parte: Cuentas anuales.
- Cuarta Parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta Parte: Definiciones y relaciones contables.

El Marco Conceptual de la Contabilidad establece el principio de devengo como el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos que corresponde a un determinado ejercicio. Asimismo, se mantiene el principio de prudencia pero, a diferencia de lo que establecía el Plan de 1990, en pie de igualdad con los restantes principios contables. También observamos que los principios de registro y el de correlación de ingresos y gastos desaparecen como tales principios para ubicarse como criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales<sup>6</sup>.

Quizás la mayor diferencia respecto a las normas contables del Plan de 1990 que afecta a nuestro estudio es la sustitución del principio de precio de adquisición como tal. En el NPGC el precio de adquisición pasa a ser uno de los criterios valorativos que se definen en el punto 6 del Marco Conceptual. Precisamente en el desarrollo de este trabajo ponemos de relieve la gran importancia que la valoración de las distintas

---

<sup>5</sup> Punto 1 de la Primera Parte del nuevo Plan General de Contabilidad.

<sup>6</sup> Punto 5 de la Primera Parte del nuevo Plan General de Contabilidad.

partidas que componen las cuentas anuales tienen en la formación del resultado del ejercicio.

Por parte de la doctrina contable ha sido muy criticado el hecho de que la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos se haya plegado completamente al modelo empresarial. El resultado es que, aún constituyendo un texto íntegro, en muchos aspectos las normas contenidas en la adaptación sectorial reproducen literalmente lo que establecía el Plan de Contabilidad de 1990.

En este escenario de cambio de la normativa contable, he preferido dejar intacta la redacción que he venido desarrollando durante este tiempo de trabajo y en la que ya se llamaba la atención sobre las posibles modificaciones que las normas del NPGC podían provocar sobre el supuesto concreto que se estaba comentando. A este respecto he tenido en cuenta la redacción del borrador del Plan General de Contabilidad con fecha 4 de julio de 2007, y que ha sido ratificada por la publicación definitiva del nuevo Plan General de Contabilidad, así como la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 que, con vigencia también a partir del 1 de enero de 2008, adapta la normativa del Impuesto sobre Sociedades a lo previsto en el NPGC.

Son dos los motivos que me han llevado a tomar esta decisión. En primer lugar, no sería comprensible la redacción y el contenido de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que en la actualidad sigue en vigor, sin tener en cuenta el marco general en el que está directamente inspirado.

En segundo lugar, algunos de los argumentos y críticas que hemos realizado en esta parte del presente trabajo se encuentran de algún modo recogidas en la redacción del nuevo Plan General de Contabilidad como son:

- El nuevo Plan General de Contabilidad hace explícitos los requisitos que deben cumplir los ingresos por ventas y prestaciones de servicios para que puedan ser contabilizados como tales ingresos.

La norma 14 del NPGC referente a las normas de registro y valoración de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios, sin duda en aras de dotar

al modelo de una mayor seguridad jurídica, concreta los criterios que, por otra parte, ya se desprendían del Plan de 1990 y que vienen a repetir lo recogido en este trabajo.

- Los criterios de transferencias de las subvenciones, donaciones y legados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias en el NPGC recogen los establecidos en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y que, debido al vacío normativo que el Plan de 1990 mantenía al respecto, recomendábamos su aplicación con carácter general.
- El nuevo Plan General de Contabilidad, a diferencia del Plan de 1990 (que, con carácter general, otorgaba la opción), obliga a capitalizar los gastos financieros incurridos por la adquisición o construcción de activos hasta la fecha en que estén en condiciones de entrar en funcionamiento, siempre y cuando los activos necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso.

En este trabajo precisamente criticábamos este derecho de opción. Más que el hecho de que una partida de intereses se incorporen al precio de adquisición o coste de producción y de que su cuantía dependa de criterios más o menos flexibles con el fin de permitir en cada caso la solución más congruente con la imagen fiel, lo que era censurable es que dicha incorporación fuera optativa para la entidad.

- El arrendamiento financiero deja de tener la naturaleza de inmovilizado inmaterial (o intangible con la nueva denominación del Plan General de Contabilidad).

En su momento comentamos que registrar el bien objeto, del arrendamiento financiero, como inmovilizado inmaterial se basaba en que la propiedad no ha sido trasladada al usuario, lo que supone anteponer el criterio jurídico de propiedad a los criterios económicos de funcionalidad y control; sin embargo, como aquí se comenta, desde la perspectiva contable, la propiedad no es una condición necesaria para la consideración de una partida como activo material.

Asimismo, observamos que las normas de registro y valoración del NPGC, atendiendo más al sustrato económico de la operación que a su aspecto jurídico, califica como arrendamiento financiero a determinados tipos de contratos<sup>7</sup> en los que se presume que se transfieren todos los riesgos y beneficios de la propiedad, incluso, aunque no exista la opción de compra.

- La novedad más significativa que introduce el nuevo PGC se refiere a la valoración de los activos y pasivos financieros en función de la gestión desplegada por la empresa sobre estos elementos patrimoniales.

A tal efecto, el conjunto de activos financieros se clasifica en aras de su valoración en las carteras de: préstamos y partidas a cobrar (en la que se incluyen los clientes), inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros mantenidos para negociar, otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y activos financieros disponibles para la venta.

Por su parte, los pasivos financieros se clasifican en las siguientes categorías: débitos y partidas a pagar (fundamentalmente, proveedores), pasivos financieros mantenidos para negociar y otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este cambio de contenidos y enfoque contable tiene su reflejo en la estructura del propio Plan de Contabilidad, que viene a agrupar las normas de valoración 8ª a 12ª del Plan de 1990, pero no afecta al método de imputación de los ingresos y gastos en el ejercicio que aquí hemos comentado; al contrario, define de forma explícita el “tipo de interés efectivo” que aquí se ha calculado aunque sin utilizar dicha denominación.

Por otra parte, de la lectura del nuevo Plan General de Contabilidad hemos de advertir los siguientes conflictos con lo que aquí se expone:

- El RD 1515/2007 aprueba, con carácter opcional, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables

---

<sup>7</sup> Aquellos que se detallan en el punto 1.1 de la norma octava de la Segunda Parte del nuevo Plan General de Contabilidad.

específicos para microempresas, cuyo objetivo es que las pequeñas y medianas empresas dispongan de un Plan Contable completo y específico que recoja las operaciones que generalmente realizan estas empresas y faciliten los criterios de registro, valoración e información a incluir en la Memoria. Adicionalmente, este Real Decreto simplifica determinados criterios específicos para las empresas de muy reducida dimensión; en particular, en el gasto por Impuesto sobre Sociedades, en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

El artículo 5 del RD 1515/2007 establece que las entidades que realicen actividades no mercantiles y que vengan obligadas por sus disposiciones específicas a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, podrán optar por aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad de Pymes y los criterios contables específicos para microempresas, en lugar de los contenidos en el Plan General de Contabilidad, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos en dicho Real Decreto. No obstante, debe respetarse, en todo caso, las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan sus disposiciones específicas.

Así pues, se vuelve a dar la posibilidad a las fundaciones y asociaciones, que cumplan las condiciones establecidas en el RD 1515/2007, de llevar la contabilidad según un modelo simplificado que, como se comenta en este trabajo, fue suprimido por la Ley 16/2007.

- El Plan Contable de 1990 indicaba como método general para valorar las existencias, que no fueran individualmente identificables, el método del precio medio o coste medio ponderado. Sin embargo, también admitía los métodos FIFO, LIFO u otro análogo, siempre que la entidad lo considerara más conveniente para su gestión.

El nuevo Plan General de Contabilidad, vuelve a señalar como criterio general para valorar este tipo de existencias el método de precio medio o coste ponderado y, si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión, solamente admite el método FIFO.

- El nuevo Plan General de Contabilidad contempla la posibilidad de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, en consecuencia, no serán



amortizables sin perjuicio de que si se comprueba que su valor se ha deteriorado se registre la correspondiente pérdida.

En particular, el fondo de comercio no será objeto de amortización, debiendo someterse, al menos anualmente, a un test de deterioro. En caso de que de esta comprobación se derivara una corrección valorativa, la misma tendría carácter de irreversible.

En el nuevo marco contable, los argumentos que aquí traíamos en relación con la “amortización” de las plusvalías puestas de manifiesto en la adquisición de participaciones en el capital de empresas no admitidas en un mercado secundario organizado, dejan de tener consistencia ante la nueva situación.

- El nuevo Plan General de Contabilidad admite la posibilidad de ampliar la amortización de los gastos de desarrollo activados (por cumplir las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación) a lo largo de su vida útil. Si bien, se presume que, salvo prueba en contrario, no será superior a cinco años.
- De acuerdo con la terminología empleada en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos, denominamos “provisión por depreciación” a la dotación efectuada por la disminución duradera del valor, que no se considere como definitiva, de los elementos del patrimonio de la entidad, en lugar de “deterioro del valor” que es el que utiliza el nuevo Plan General de Contabilidad.

La reforma contable que tiene lugar con los dos Reales Decretos que estamos comentando se completa con la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Esta Disposición toma como referencia el segundo borrador del Plan General de Contabilidad de la misma fecha e introduce una serie de modificaciones en el TRLIS, a partir del 1 de enero de 2008, con las que pretende la adaptación del Impuesto sobre Sociedades al nuevo marco contable.

Es de suponer nuevas revisiones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la luz de los problemas que puedan acarrear el nuevo Plan General de Contabilidad. Sin embargo, parece que el legislador considera suficientes las modificaciones que introducen la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 en el Impuesto sobre Sociedades y que tienen como objetivo reforzar la identidad entre el resultado contable y la base imponible de este Impuesto, al mismo tiempo que minorar el impacto fiscal que puedan sufrir las entidades por la nueva regulación contable<sup>8</sup>. Así lo señalamos en los supuestos que tratamos y en los que se manifiestan los objetivos que acabamos de mencionar.

Observamos la modificación de un importante número de artículos cuyo fin primordial es la adaptación a la terminología que utiliza el nuevo Plan General de Contabilidad o, también, la omisión sobre deducibilidad de las dotaciones realizadas al fondo de reversión en coordinación con lo que dispone el NPGC, etc.

También notamos cómo la nueva regulación fiscal, a partir del 1 de enero de 2008, modifica algunos artículos del Impuesto sobre Sociedades que si bien supone introducir diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto, su objetivo es atenuar las diferencias impositivas que pudiera implicar la aplicación de la nueva normativa contable con respecto a la anterior. En este sentido mencionamos la posibilidad de seguir amortizando fiscalmente los activos intangibles con vida útil indefinida.

De todo lo comentado, podemos concluir que el resultado contable que da lugar a la conformación de la base imponible no tiene por qué variar significativamente con la formulación del nuevo Plan General de Contabilidad. Aunque el nuevo Plan Contable trata con más detalle los hechos económicos, su extensión duplica prácticamente el contenido del Plan Contable de 1990, sin embargo, las resoluciones del ICAC y la emisión de criterios contables por parte de la AECA en lo que respecta a la imputación temporal de ingresos y gastos, han venido desarrollando una doctrina en nuestra contabilidad compatible con los criterios recogidos en las NIC.

---

<sup>8</sup> En este sentido se parte de la experiencia en el sector financiero. Las entidades de crédito sometidas a la disciplina contable del Banco de España, desde el ejercicio correspondiente al año 2005, calculan el Impuesto sobre Sociedades sobre un resultado contable obtenido aplicando los criterios de las NIC.

Por otra parte, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del “valor razonable” en determinados activos financieros, afectarán principalmente a los activos financieros “mantenidos para negociar”, es decir, los que han sido adquiridos con el fin de generar una ganancia en el corto plazo en base a las fluctuaciones en el precio. Los cambios de valor razonable de los activos “disponibles para la venta”<sup>9</sup> irán directamente al patrimonio neto de la entidad, salvo que el activo se deteriore o cause baja en el Balance, por lo que en este caso no afectará a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Un factor de discrepancias entre la normativa contable y la fiscal ha sido las dotaciones a las provisiones por riesgos previsibles. A este respecto observamos que el cambio en la redacción para dotar una provisión por riesgos, en el nuevo Plan General de Contabilidad, lleva consigo una mayor exigencia que la que se requería en el Plan Contable de 1990 el cual estaba imbuido por el principio de prudencia. Así pues, lo lógico es que el cómputo de dotaciones efectuadas por este concepto en el nuevo Plan Contable sea deducible en una mayor proporción en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, se acorten las diferencias entre la normativa contable y fiscal en este campo.

En definitiva, los cambios que el nuevo Plan General de Contabilidad y las correspondientes modificaciones que la Ley 16/2007 efectúa en el Impuesto sobre Sociedades, a partir del 1 de enero de 2008, no provoca la modificación de un número significativo de comentarios, aparte de cuestiones terminológicas, que a lo largo de este tiempo hemos venido desarrollando en el presente trabajo sobre la imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades, lo que, en general, demuestra el alto grado de convergencia con la que nuestra contabilidad afronta la armonización con las Normas Internacionales de Contabilidad.

---

<sup>9</sup> El nuevo Plan General de Contabilidad incluye dentro de este calificativo a cualquier instrumento financiero que no se encuentre incluido en otra categoría expresamente definida en la clasificación realizada en el propio Plan.

## Capítulo 2.

### Conformación de la base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades hace descansar la base imponible de dicho impuesto en el resultado contable de la entidad. Así el artículo 10.3 del RD Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)<sup>10</sup> dispone que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

A pesar de que el artículo 10.1 del TRLIS dispone que la base imponible «estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores», el TRLIS no ofrece una definición propia de la base imponible y se remite al resultado contable.

La “sustitución” de la normativa fiscal por la contable ha sido criticada por diversos autores pues, en general, se admite que la contabilidad es un instrumento fundamental para la medición de la base imponible pero no debe confundirse lo medido con los instrumentos para medir. Para estos autores, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debería estar regulada por normas fiscales.

Comenta FERREIRO LAPATZA sobre la separación entre las normas contables y fiscales que «no sólo es posible, es deseable para que la normativa fiscal responda a las exigencias de claridad y coherencia a la que debe responder toda normativa jurídica, todo grupo de normas dentro del único ordenamiento respondiendo cada grupo a las características de las relaciones sociales diferentes y diferenciadas que cada uno de ellos trata de regular de acuerdo con los fines de ordenación social que con cada uno de estos grupos de normas se trate de perseguir: el reflejo exacto de la actividad y situación de la

---

<sup>10</sup> Dicho Texto Refundido recoge en una única norma los artículos de la Ley 43/1995 y de distintas disposiciones que han ido apareciendo en años posteriores.

empresa en el caso de las normas contables; la medida de la capacidad económica que debe determinar el tributo en el caso de las normas fiscales. Fines diversos, relaciones sociales diversas que exigen una diversa normativa, distintos grupos de normas que separa forzosamente la normativa contable y la normativa fiscal»<sup>11</sup>.

Para GOTA LOSADA, la Ley 43/1995 ha analizado las diferencias existentes entre el modelo fiscal y el modelo contable nacido de la Ley 19/1989<sup>12</sup> y del Plan General de Contabilidad de 1990, y las que ha considerado justificadas y válidas las ha reafirmado llevándolas a la Ley 43/1995. Esto ha permitido simplificar notoriamente la regulación de la base imponible porque ahora se parte del beneficio contable, es decir, se respeta y además se aprueba la normativa contable. Sin embargo, se ajusta extracontablemente dicho beneficio contable, a efectos pura y exclusivamente fiscales, mediante los “aumentos” y “disminuciones” que reflejan paso a paso las diferencias existentes<sup>13</sup>.

Este autor destaca que para la Ley del Impuesto sobre sociedades «no existen apenas diferencias sustantivas, que correspondan a planteamientos conceptuales distintos del beneficio contable y del beneficio fiscal, sino simplemente se trata de normas cautelares de prevención del fraude y elusión fiscal, de eliminación del diferimiento temporal del beneficio o de superación de controversias valorativas»<sup>14</sup>.

La remisión en bloque a la legislación mercantil y también a las normas reglamentarias que las desarrolla va a provocar efectos no deseados como una cierta flexibilidad a la hora de determinar la base imponible del Impuesto. Es fácil encontrar ejemplos que, para un determinado hecho concreto, el Plan General de Contabilidad (PGC) permite la aplicación de distintas reglas dentro del respeto a los principios contables.

---

<sup>11</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, n.º 15 y 16, 2006 <http://westlaw.es>.

<sup>12</sup> Ley 19/1989 de reforma parcial y adaptación de la Legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

<sup>13</sup> GOTA LOSADA, A: “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento n.º 29/03, 2003, pág. 11.

<sup>14</sup> *Ibidem*, pág. 16.

A lo anterior, hay que añadir las facultades que se le otorgan al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para precisar el correcto tratamiento de los hechos que no han sido previstos expresamente en el Derecho mercantil-contable, lo que ha llevado a dudar de la aplicación del principio de legalidad en materia tributaria como establece la Constitución.

A este respecto el Tribunal Supremo se pronunció en el sentido de que si bien «el artículo 97 de la Constitución Española confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria, ello no excluye que los Ministros, autoridades y órganos de inferior jerarquía, la tengan también atribuida...». La potestad reglamentaria autónoma de éstos, sin embargo, se constriñe a aquellas materias relativas a su ámbito interno... entre las que se suelen incluir las referentes a su organización y a las relaciones de sujeción especial. Fuera de este campo puramente doméstico, no hay en manos de tales autoridades y órganos una potestad normativa propia “ad extra”, con facultad de afectar a las relaciones de sujeción general en que se encuentra el común de los ciudadanos respecto del Estado, ni a sus derechos y obligaciones...

Ahora bien, aunque los centros de producción normativa, entre los que cabe incluir al ICAC, no pueden autónomamente dictar este tipo de reglamentos, sí que es posible una habilitación conferida por el legislador para que, dada la especialidad eminentemente técnica de una materia o su versatilidad en el tiempo, que haría difícilmente oportuna, por tardía, la regulación mediante Ley, puedan los mismos promulgar disposiciones fuera de su margen organizativo...»<sup>15</sup>.

En la misma Sentencia el Tribunal continúa argumentando que esto es lo que ha sucedido cuando la Ley 19/1988, que regula la Auditoría de Cuentas, al referirse al contenido del informe de dicha auditoría, dice que debe expresar, entre otros datos, la opinión del auditor sobre si se han preparado y presentado las cuentas anuales de conformidad con los principios y “normas contables” que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En dicho precepto se encuentra el respaldo de una remisión normativa, que se recoge en la Disposición final quinta del RD 1643/1990 por el que se aprueba el Plan General de contabilidad<sup>16</sup>, cuando establece que la valoración

---

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 al recurso n.º 4354/1994.

<sup>16</sup> La Disposición final quinta del RD 1643/1990 dispone que «el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan

de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En consecuencia, «lo que ha hecho la Disposición final quinta del RD 1693/1990, es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que la Ley 19/1988 ha conferido al ICAC..., sin embargo, tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía»<sup>17</sup>.

El Tribunal Constitucional también se pronunció en el sentido de que «en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trate»<sup>18</sup>.

Por lo tanto, lo lógico sería concluir que puesto que el Impuesto sobre Sociedades parte de una realidad económica, cual es el beneficio contable, y como tal no sujeto al principio de legalidad de modo absoluto, si alguna resolución del ICAC tuviera indirectamente efectos tributarios inaceptables, lo que procede no es anular o modificar dicha resolución, sino regular inmediatamente, mediante la norma jurídica adecuada de naturaleza tributaria, la corrección o ajuste del beneficio contable en la parte correspondiente afectada por dicha resolución.

La remisión normativa del Impuesto sobre Sociedades al resultado contable presenta también el problema de aquellos hechos en los que surgen dudas razonables sobre el modo de contabilizarlos. En estos casos, los sujetos pasivos del Impuesto se

---

General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las Cuentas Anuales...».

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 al recurso n.º 4354/1994.

mueven con gran flexibilidad, pueden seguir las opiniones de la doctrina científica, en la actualidad aparecen multitud de artículos que tratan sobre problemas reales y concretos, o las mantenidas por los Colegios profesionales, nacionales y extranjeros, o bien, las que le sugieren o formulen sus auditores o profesionales contables.

En cambio, la Administración Tributaria carece de esta libertad, su actividad es fundamentalmente reglada, tiene que aplicar normas jurídicas y no puede, a diferencia de los sujetos pasivos aplicar directamente las anteriores fuentes de conocimiento. Comenta GOTA LOSADA que la Administración Tributaria, ante la carencia de una norma jurídico-contable que regule concretamente una determinada cuestión, aplicará, interpretándola, la regla de valoración del Plan General de Contabilidad o de la norma que sea, utilizando todos los elementos argumentales que considere precisos (doctrina científica, opinión de profesionales, incluso contestaciones del ICAC a consultas, etc.) pero lo que no procede hacer, a diferencia de las entidades, es aplicar directamente, como norma que resuelva el problema, los pronunciamientos o conclusiones, al respecto, por ejemplo de la AECA o del IASC...»<sup>19</sup>.

Por otra parte, en estos momentos nos encontramos ante una reforma contable presidida por su armonización internacional y con base en la Normativa de la Unión Europea. Parece claro que la aplicación del criterio de valor razonable, u otras posibles modificaciones, conllevaría cambios importantes en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Comenta SALVADOR MONTIEL «que sería precisa una rectificación paralela y congruente de los textos fiscales al beneficio empresarial, con el fin de que la reforma contable sea compatible, con la idea de neutralidad fiscal respecto a la situación presente»<sup>20</sup>.

Por el contrario, SANZ GADEA opina que «la congelación de la presión fiscal actual en un escenario de aplicación de las normas internacionales de contabilidad carece de sentido. Lo que tiene sentido es la perpetuación en el respeto de los principios que animan la Ley 43/1995, supuesto que se consideren válidos. De este planteamiento

---

<sup>18</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992. Referencia n.º 221/1992.

<sup>19</sup> GOTA LOSADA, A: “La base imponible 2003, *op. cit.*, pág. 27.

<sup>20</sup> SALVADOR MONTIEL, M<sup>a</sup> D.: “Reforma de la legislación mercantil en materia contable: efectos tributarios sobre la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, n.º 177, 2006, pág. 44.



podrá derivarse una variación positiva o negativa de la presión fiscal, en tanto que del señalado en primer lugar se deriva una petrificación inconsistente. Lo decisivo es el mantenimiento de los principios. Éstos son los que hay que salvar si se continúan estimando válidos, y estos principios, en el ámbito que nos ocupa, se resumen en que el resultado susceptible de ser distribuido entre los socios es el núcleo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades»<sup>21</sup>.

Para SANZ GADEA una reforma del Derecho contable para dar cabida a las normas internacionales de contabilidad debería tener la siguiente configuración:

- Las cuentas individuales se regirían por normas legales y reglamentarias inspiradas en los principios rectores de las normas internacionales de contabilidad. Las normas legales deberían albergarse exclusivamente en el Código de Comercio, por ser aplicable a todos los comerciantes, y estarían consagradas a regular el marco conceptual y los aspectos generales de la presentación de las cuentas anuales. Las normas reglamentarias podrían recoger, con el grado de proximidad que se juzgase oportuno, las normas internacionales de contabilidad reguladoras de aspectos más concretos, de manera tal que el bloque de las normas internacionales de contabilidad devendría, con las correcciones y matizaciones que se estimase necesario, en el nuevo Plan General de Contabilidad.
- Por su contextura, las normas internacionales de contabilidad son idóneas para conformar un nuevo Plan General de Contabilidad. En efecto, son detalladas, pero no adolecen de la descripción casuística más propia de las resoluciones del ICAC. Les falta, sin embargo, la sistemática propia de una norma reglamentaria ejecutiva. Pero tal rasgo no entorpecerá la labor reglamentaria, sino que, por el contrario, hará más apreciables sus frutos a los usuarios.
- Las cuentas consolidadas de los grupos cotizados continuarán rigiéndose de manera directa por las normas internacionales de contabilidad declaradas aplicables por los reglamentos de la Comisión.

---

<sup>21</sup> SANZ GADEA, E.: “Ley 62/2003, Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades, *Estudios Financieros*, n.º 251, 2004, pág. 102.

Un Derecho contable como el descrito podría continuar desempeñando el mismo papel que el actual respecto de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Este Derecho contable alcanzaría varios objetivos todos ellos altamente deseables. En primer lugar, evitaría la fractura entre las cuentas individuales y las consolidadas. En segundo lugar, modernizaría nuestras normas de contabilidad al incorporar de manera sistemática las normas internacionales de contabilidad y sus modificaciones o innovaciones. En tercer lugar, permitiría efectuar una depuración de las normas internacionales de contabilidad, en particular por lo que se refiere a las numerosas opciones que las mismas contienen, tan contrarias a la normalización contable<sup>22</sup>.

No obstante lo anterior, lo que sí parece claro sería la conveniencia de un régimen transitorio que neutralizara los posibles efectos fiscales del cambio de legislación mercantil.

La reciente publicación de la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, introduce una serie de modificaciones en el TRLIS (que entrarán en vigor a partir de 1 de enero de 2008) con el fin de adaptarse al nuevo marco contable<sup>23</sup>. De las modificaciones previstas en dicha disposición se desprende una postura ecléctica respecto de las dos que acabamos de mencionar. Por una parte, se mantiene que la base imponible descansa sobre el resultado contable y, por otro, se añaden una serie de especificidades que persiguen el menor impacto en la cuantía de la base imponible, respecto a la regulación actual, como tendremos ocasión de comentar.

## **2.1 El Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin fines lucrativos.**

CAMPO ARBULO, refiriéndose a las fundaciones, comenta que en el plano teórico no parecen existir razones que abonen la sujeción de las mismas al Impuesto sobre Sociedades, ya que «en todo impuesto cabe reconocer un fundamento político,

---

<sup>22</sup> *Ibidem*, pág. 107.

<sup>23</sup> Los artículos modificados por la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 están basados en la redacción del borrador del nuevo PGC publicado en la página web del ICAC.

social, económico o jurídico. Desde el punto de vista político, no hay fundamento para someter a gravamen entidades respecto de las cuales la Administración ha reconocido expresamente su utilidad pública en el trámite de clasificación.

Desde el punto de vista social, si se piensan quiénes van a ser las personas sobre las que se recaiga, en definitiva, el tributo, hay que concluir que tampoco se alcanza las razones de la sujeción. El Impuesto sobre Sociedades es siempre un impuesto anticipado que se recauda en la cabeza de la sociedad pero cuyos destinatarios son los socios, de manera que la tributación de aquélla equivale inexorablemente a gravamen efectivo de éstos... [Así pues], resulta evidente que el sujeto pasivo cuya capacidad económica soporta el pago del tributo no es la fundación sino los beneficiarios de las prestaciones, con lo que la imposición resta fondos que habría de ser vertidos a la comunidad allí precisamente donde las necesidades que ésta siente no están suficientemente cubiertas por el Estado...

Si se repara en la capacidad contributiva real de las fundaciones y en el alcance que la recaudación de dicho impuesto proveniente de las fundaciones alcanza en relación con la total y su repercusión en la cifra de ingresos presupuestarios, se llega a la conclusión de que tampoco ha podido ser ésta la razón de sujetar las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades»<sup>24</sup>.

Sin embargo, desde la Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades hasta la actualidad, el legislador ha optado para las entidades sin fines lucrativos por su sujeción al impuesto si bien con sustantivos beneficios en este Impuesto con menor o mayor alcance en función de la normativa aplicable en cada momento. Así la Ley 61/1978 establecía una exención subjetiva, aplicable para todo tipo de entidades no lucrativas, pero para ciertas rentas ya que la exención se limitaba a aquéllas que se obtuvieran en el ejercicio estricto de las actividades que constituyesen su objeto, de modo que quedaban sujetos al Impuesto las restantes, especialmente los derivados de explotaciones económicas, los procedentes de la cesión del patrimonio y de los incrementos de patrimonio, salvo que los mismos hubieran sido obtenidos a título gratuito<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> CAMPO ARBULO, J. A. del: "Presente y futuro del régimen fiscal de las fundaciones en España", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 219, 1992, págs. 505 y 506.

Resultó muy polémica la llamada “tributación mínima” que la Ley de 1978 obligaba a las entidades no lucrativas como consecuencia de la imposibilidad de deducir de este impuesto las retenciones sufridas por los rendimientos del capital mobiliario<sup>26</sup>, lo que impulsó a las entidades sin fines lucrativos hacia políticas de inversión sobre la base de activos financieros no sometidos a retención, como las letras del tesoro<sup>27</sup>.

La Ley 30/1994 reguladora, entre otros aspectos, del régimen fiscal de fundaciones y asociaciones de utilidad pública así como de los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, supuso un avance respecto a la Ley anterior. En primer lugar, la actualmente derogada Ley 30/1994 hizo una discriminación entre las entidades sin ánimo de lucro, por una parte las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que reunieran una serie de requisitos (así como otros tipos de organismos: Cruz Roja, ONCE,..) con un régimen fiscal específico, por otro lado el resto de entidades no lucrativas que quedaban reguladas por la Ley 61/1978.

En términos generales, la doctrina coincide en que la Ley 30/1994 supuso un avance en los siguientes aspectos<sup>28</sup>:

- Desde el punto de vista sustantivo era necesario actualizar una legislación dispersa y obsoleta sobre las fundaciones.
- Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades se avanzaba notablemente, en especial evitando las discriminaciones frente al régimen fiscal de las sociedades con la eliminación de la tributación mínima y la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.

Por el contrario, surgían otras cuestiones para las entidades sin fines lucrativos que no se resolvían de forma adecuada tales como:

---

<sup>25</sup> JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones”, *Impuestos*, n.º 6 1995, pág. 289.

<sup>26</sup> Para estudio profundo sobre la cuestión me remito a la obra de PALLARÉS RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup>. R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1995, págs. 187 a 196.

<sup>27</sup> GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las Fundaciones y otras Entidades sin ánimo de lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 12, 2002, <http://westlaw.es>.

<sup>28</sup> Ver, entre otros: GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: “El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones”, *Impuestos*, n.º 22, 1994, pág. 282; o bien, GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones...”, 2002, *op. cit.*, <http://westlaw.es>

- Seguía sin afrontarse la aceptación de la fundación como instrumento de colaboración de la sociedad civil en actividades de interés general que los poderes públicos no pueden atender. El tremendo fárrago de obligaciones administrativas que se les imponen y la estrechez del ámbito de la exención fiscal así lo ponen de manifiesto. Se diría que la Administración desconfía de sus propios controles.
- La tributación de los rendimientos derivados de explotaciones económicas desarrolladas por entidades no lucrativas no se encontraban resueltas satisfactoriamente en la Ley 30/1994<sup>29</sup> ni tampoco en la Ley 43/1995 para las restantes entidades.
- La solución otorgada por ambos textos legales a esta cuestión se encuentra inspirada, en gran medida, por la desconfianza del legislador hacia estas personas jurídicas, sometiendo a las entidades merecedoras de un régimen fiscal especial a la tramitación de un alambicado procedimiento de control tendente al reconocimiento de la exención y, simplemente, denegando la posibilidad de exención para las entidades parcialmente exentas.
- El tratamiento de la cuestión no ha sido dulcificado al abordar las solicitudes de reconocimiento de exención. Así, la Administración tendía a denegar la exención para los rendimientos de las explotaciones económicas con el argumento de respetar el requisito de no provocar distorsiones en la competencia.
- Las deducciones previstas para las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas a las actividades de interés general, se quedaban cortas en la búsqueda de un régimen fiscal que realmente incentive la participación ciudadana en actividades de mecenazgo.

El problema se encontraba básicamente en que la normativa específica con la que se dotó en el año 1994 a estas entidades quedó rápidamente desfasada por la impresionante evolución sufrida por el llamado tercer sector. Evolución que ha impulsado la creación de un nuevo concepto de entidad no lucrativa, viva y dinámica,

---

<sup>29</sup> La Ley 30/1994 condicionaba la exención de los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas a que existiera una coincidencia entre la explotación desarrollada y la finalidad específica o su objeto social.

cuyo ámbito de actuación, y por ende, de obtención de recursos, crece con la finalidad de atender de una forma más amplia su objeto social<sup>30</sup>.

También se puede decir que la Ley 30/1994 no trataba fiscalmente algunos aspectos que con el paso del tiempo tomaron una gran relevancia. A título de ejemplo, HERRERO MALLOL cita el caso de los museos o de las ciudades declaradas Patrimonio de la Humanidad por la UNESCO<sup>31</sup>.

En sustitución de la Ley 30/1994 se promulgaron dos leyes. Por un lado, la Ley 50/2002 de Fundaciones que regula la materia específica de fundaciones y, por otro lado, la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que desarrolla la parte fiscal de las mismas y de otro tipo de organismos<sup>32</sup>.

De la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 se deduce que los principales objetivos de esta Ley son<sup>33</sup>:

- Favorecer a las entidades no lucrativas del tercer sector mediante un régimen de exenciones más generoso que el anterior.
- Aumentar las deducciones y demás ventajas fiscales del mecenazgo.
- Estimular la participación de la sociedad civil en actividades de interés general y garantizar que los beneficios fiscales concedidos cumplan la finalidad social pretendida. Con esa finalidad desarrolla la regulación contenida en el segundo título, dedicado al mecenazgo.
- Complementar las funciones del Estado. Parte de la ideología de que el Estado debe apoyarse lo más posible en la iniciativa privada solidaria de los ciudadanos.
- Dar mejor cobertura a las cerca de doscientas mil organizaciones “no gubernamentales” y no lucrativas que existen en España, en las que colaboran cerca de un millón de personas.

---

<sup>30</sup> GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones...”, 2002, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>31</sup> HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Aranzadi, 2003, pág. 12.

<sup>32</sup> Con anterioridad a ambas Leyes, fue promulgada la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación.

Si bien la Ley 49/2002 reduce la imposición directa de las entidades sin fines lucrativos respecto de la Ley 30/1994, los avances en los incentivos fiscales al mecenazgo han sido más moderados. Como señala LÓPEZ RIVAS, la Ley 49/2002 «no incorpora ninguno que sea novedoso para el ordenamiento jurídico tributario y, de forma continuista con la normativa anterior, no ha incluido entre las donaciones con derecho a deducción la prestación gratuita de servicios entre los que destacan las actividades de voluntariado, a pesar de que estas últimas constituyen una de las formas de participación de la sociedad en actividades de interés general de mayor auge en nuestro país»<sup>34</sup>.

Quizás el único incentivo que ha debido resultar ineficaz es la adquisición de obras de arte para oferta en donación<sup>35</sup> puesto que se ha suprimido en la nueva Ley, mientras que el resto de los incentivos regulados en la Ley 30/1994 han debido resultar eficaces pero insuficientes puesto que la nueva norma los mantiene e incrementa. Por su parte, los incentivos regulados en el artículo 27 de la Ley 49/2002 aplicables a las inversiones, gastos y donaciones relacionadas con las actividades que se realicen en el marco de acontecimientos de excepcional interés público aparecieron progresivamente, hasta alcanzar la forma actual recogida en ese artículo y en su extenso desarrollo reglamentario, en las diversas leyes y reglamentos que regularon los distintos acontecimientos especiales habidos en España desde 1992<sup>36</sup>.

La Ley 49/2002 sigue el esquema establecido por la 30/1994 a la que derogaba, es decir, la aplicación de un régimen fiscal beneficioso no se produce por el mero hecho de ser una de las entidades citadas en el artículo 2 de la Ley<sup>37</sup>, sino que para tener la

---

<sup>33</sup> HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley...*, 2003, *op. cit.*, pág. 13.

<sup>34</sup> LÓPEZ RIVAS, S.: “Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2004, <http://westlaw.es>.

<sup>35</sup> El artículo 69 de la derogada Ley 30/1994 contemplaba el carácter deducible en la base imponible del IS o del IRPF con unos ciertos límites y requisitos para las obras de arte adquiridas con el fin de ser donadas al Estado, las Comunidades Autónomas, entidades sin fines lucrativos de dicha Ley,...

<sup>36</sup> LÓPEZ RIVAS, S.: “Estatuto fiscal...”, 2004, *op. cit.*, <http://westlaw.es>

<sup>37</sup> El artículo 2 de la Ley 49/2002 se refiere a:

- a) «Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

consideración de entidad sin fin lucrativo a efectos de dicha Ley, además, se deben reunir una serie de requisitos establecidos en su artículo 3 que sucintamente son:

1. Perseguir fines de interés general.
2. Destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las rentas derivadas de las explotaciones económicas y de otros ingresos (con excepción de las aportaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial) y de las transmisiones de bienes y derechos de su titularidad. El resto de las rentas irán destinados a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
3. Que la actividad principal realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
4. Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades.
5. Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno han de ser gratuitos.
6. En caso de disolución, su patrimonio debe destinarse en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
7. Estén inscritas en el registro correspondiente.
8. Que cumplan con las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
10. Que elaboren anualmente una memoria económica, cuyo contenido viene determinado por el artículo 3 del RD 1270/2003 por el que se aprueba el

---

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».



Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo.

El legislador ha adoptado una serie de requisitos necesarios para que una determinada entidad sea considerada fiscalmente como sin fin lucrativo. En principio pueden parecer reiterativos, puesto que muchos de estos requisitos ya eran necesarios en sus respectivas leyes sustantivas. Sin embargo, el heterogéneo tipo de entidades que entran dentro del ámbito de la Ley, recogidos en su artículo 2, parece sugerir esta conveniencia. Además, como comenta RUIZ GARIJO, al aprobar la mayoría de las Comunidades Autónomas sus propias Leyes de Fundaciones, «es lógico, que el legislador estatal haya querido contar con una legislación específica en el ámbito fiscal, frente a una posible disparidad de criterios introducidos en las Leyes sustantivas autonómicas»<sup>38</sup>.

### **2.1.1 La base Imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 49/2002.**

Sobre la normativa aplicable para determinar el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 5 de la Ley 49/2002 dispone expresamente que «en lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades». Con ello se pretende homogeneizar, pero sin terminar de conseguirlo como vamos a ver, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades para las entidades sin fines lucrativos con el régimen general que consiste en aceptar el beneficio o pérdida contable y luego ajustarlo fiscalmente mediante los aumentos o disminuciones correspondientes.

Una posible forma que hubiera podido adoptar el beneficio fiscal para las entidades sin fines lucrativos, y que hubiera respetado la estructura general del Impuesto sobre Sociedades, consistiría en permitir la deducción como gasto de las cantidades aplicadas a los fines propios de estas entidades, lo que implicaría la tributación solamente de aquellos recursos que no se destinaran a cumplir con los fines de interés general protegidos por la Ley.

---

<sup>38</sup> RUIZ GARIJO, M: “Requisitos fiscales de la entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, <http://westlaw.es> .

Sin embargo la opción que el legislador ha tomado consiste en gravar los recursos obtenidos por estas entidades sin considerar como gasto deducible su aplicación a los fines propios. Ahora bien, muchos de los ingresos obtenidos estarán exentos del Impuesto como consecuencia de lo regulado en los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002. En la práctica sólo tributarán por las rentas de las actividades económicas que la Ley 49/2002 considere no merecedoras de exoneración.

En principio parece más lógico la tributación por el método que se ha comentado en primer lugar, pues lo que verdaderamente es merecedor del privilegio fiscal es el destino de los fondos y no la forma de obtenerlos. Quizás, cuestiones de simplificación en la gestión y control del fraude pueden llevar a preferir el sistema elegido.

De esta forma la Ley 49/2002 “rompe” con el carácter sintético de la Ley 43/1995, recordando en cierta medida la distinción que la Ley 61/1978 introducía sobre los distintos componentes de renta y que, para GOTA LOSADA, aunque resultaran ineficaces en la práctica, sí fueron útiles en el ámbito de bonificaciones y exenciones<sup>39</sup>.

Por lo tanto, la Ley 49/2002 pretende aplicar las reglas generales del Impuesto sobre sociedades a las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, estableciendo una especie de principio de correlación entre ingresos y gastos a la hora de determinar los costes deducibles para conformar la base imponible del Impuesto. Con el fin de clarificar este objetivo, así como de la correcta aplicación de la Ley 49/2002, el artículo 3 del RD 1270/2003 que regula la “memoria económica”, y cuya elaboración es un requisito imprescindible para acogerse a la Ley 49/2002, dispone que la misma deberá de contener:

- a. «Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

---

<sup>39</sup> GOTA LOSADA, A: “La base imponible...”, 2003, *op. cit.*, pág. 7.

- b. Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.
- c. Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2 de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.
- d. Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.
- e. Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
- f. Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
- g. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
- h. Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
- i. Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio».

Comenta GIMÉNEZ BARRIOCANAL que la memoria aquí contenida en la práctica obliga «a mantener una contabilidad por proyectos totalmente separada, explicando de manera especial los criterios de reparto utilizados para la separación entre actividades exentas y no exentas, capítulo éste que en muchas entidades no lucrativas puede tener una gran complejidad.

Además establece un sistema de rendición y aclaración de cuentas adicional al previsto en la normativa mercantil vigente, justificado en el acceso al régimen fiscal previsto en la ley 49/2002»<sup>40</sup>.

### **2.1.2 La base Imponible del Impuesto sobre Sociedades en el RD Legislativo 4/2004.**

En general, el Impuesto sobre Sociedades acepta como medición válida de la renta a efectos fiscales la procedente del cálculo contable, corregido de forma excepcional bien para conceder algún beneficio fiscal o por el contrario limitar ciertos gastos. Sin embargo, existen entidades sujetas al impuesto que no se encuentran sometidas a las reglas contenidas en el Código de Comercio.

Así el artículo 133.1 del TRLIS además de ordenar que los sujetos pasivos lleven su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen, dispone que, en todo caso, las entidades “parcialmente exentas”<sup>41</sup> deberán llevar «su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas».

Por otra parte, el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 1/2002 dispone que las asociaciones, distintas de las declaradas de utilidad pública<sup>42</sup>, han de disponer de una

---

<sup>40</sup> GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F.: “La práctica contable en las entidades no lucrativas: obligaciones formales”, *Partida Doble*, n.º 149, 2003, pág. 31. En este artículo, el autor señala que parece excesivo el empeño de la Administración en obligar a las entidades no lucrativas a rendir cuentas ante distintas instancias. Por ejemplo, una fundación que realizara alguna actividad mercantil estaría obligada ante:

- Su patronato.
- El protectorado.
- Registro de fundaciones.
- Posible registro en el Registro mercantil (según algunas interpretaciones).
- Elaboración del Impuesto sobre Sociedades.
- Elaboración de la memoria económica ante la Agencia Tributaria.

<sup>41</sup> En nuestro caso entenderemos por parcialmente exentas las contempladas en el artículo 9.3.a del TRLIS, a saber, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no se acojan al régimen previsto en la Ley 49/2002.

<sup>42</sup> El artículo 5.2 del RD 1740/2003 sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, ratifica la aplicación de las reglas contenidas en el Código de Comercio para estas entidades cuando dispone que «las cuentas anuales de las entidades declaradas de utilidad pública, comprensivas del balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria económica, se formularán conforme a lo que determinen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos..., sin perjuicio de las particularidades que puedan establecer las disposiciones fiscales para este tipo de entidades».

relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación»; y el apartado 3 del mismo artículo dispone que «las cuentas de la asociación se aprobarán anualmente por la Asamblea General».

GIMÉNEZ BARRIOCANAL considera que del artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002 se pueden derivar las siguientes conclusiones<sup>43</sup>:

- a. La contabilidad a elaborar por las asociaciones debe permitir poder obtener la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera (balance), del resultado (cuenta de resultados) y de las actividades realizadas (memoria de actividades). Por tanto, no se puede limitar a un mero libro de entradas y salidas, como venían realizándose anteriormente.
- b. Aunque del enunciado anterior se deriva la elaboración de cuentas anuales equivalente a las previstas para las fundaciones o las sociedades mercantiles, la realidad es que no se contempla de manera expresa su elaboración obligatoria lo cual genera una cierta ambigüedad e indeterminación.
- c. La norma tampoco establece la obligatoriedad de depositar cuentas ante ningún organismo supervisor.
- d. Se dice expresamente que deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación, lo cual abre la posibilidad a que las asociaciones, en función de su actividad, puedan tener obligaciones contables diferentes.

Por lo tanto, la formación de la base imponible para las entidades que no tengan que llevar la contabilidad según lo exigido en el Código de Comercio, no puede configurarse haciendo remisión a su resultado contable. Para este tipo de entidades, así como para aquéllas que no pueden acogerse al régimen privilegiado previsto en la Ley 49/2002, el artículo 9.3.a del TRLIS remite el sistema de imposición a lo previsto en el

---

<sup>43</sup> GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F.: “La práctica contable...”, 2003, *op. cit.*, pág. 26.

régimen tributario especial de las entidades parcialmente exentas (Capítulo XV del Título VII del TRLIS, artículos 120 a 122)<sup>44</sup>.

El legislador, en los artículos 120 a 122 del TRLIS, trata de reproducir las ideas fundamentales del Impuesto sobre Sociedades de 1978, para lo cual distingue componentes de renta a los que no alcanzan las exenciones propias de las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, hay que advertir que la determinación de los rendimientos que no queden exentos han de seguir los criterios contables corregidos por las normas fiscales correctoras. Así se desprende del artículo 122 del TRLIS cuando prescribe:

- La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley
- No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los establecidos en el artículo 14 de esta Ley.

Las rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades quedan recogidas en el artículo 121 del TRLIS en los siguientes términos:

1. «Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior [se refiere a las comprendidas en el artículo 9.3 del TRLIS]:
  - a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica
  - ...
  - b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
  - c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

---

<sup>44</sup> Además, la aplicación de este régimen especial es obligatorio, no siendo posible la opción por el régimen general. Ver, entre otras, las consultas a la DGT n.º: 0528/00 de 10/03/200 ó 1977-04 de 15/11/2004.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

Como ya se comentó con motivo de la fiscalidad de las entidades sujetas a la Ley 49/2002, y en coherencia con no permitir la deducción como gasto de las cantidades aplicadas a sus fines propios, el artículo 122.2.b especifica que no tendrá la consideración de gastos fiscalmente deducible «las cantidades que constituyan aplicación de resultados...».

Además, tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, aparte de los establecidos con carácter general en el artículo 14 del TRLIS, los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Artículo 122.2.a del TRLIS.

Con independencia del estudio más pormenorizado que hagamos sobre la exención o no en el Impuesto sobre Sociedades de las partidas de ingresos y gastos que suelen aparecer en estas entidades cuando tratemos sobre la imputación temporal de las mismas, hay que señalar que el artículo 136.3 del TRLIS expresamente se refiere a las entidades parcialmente exentas a las que obliga a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. No obstante, este mismo artículo admite la posibilidad de no presentar declaración «cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención».

## **2.2 Adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.**

El RD 776/1998 adapta las normas del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (PGC-ESFL) que, aunque sólo es de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública (art. 3 del RD 776/1998), en la práctica y con independencia de su obligatoriedad legal, puede considerarse una referencia útil para los gestores y administradores de estas organizaciones<sup>46</sup>.

El artículo 28.1 del RD 1337/2005 por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal dispone que «las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se formularán al cierre del ejercicio, de conformidad con los criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos».

---

<sup>46</sup> Dentro de las entidades sin fines lucrativos, hay que distinguir las entidades deportivas pues, según la Disposición adicional tercera del PGC-ESFL, las normas de la presente adaptación «no serán de aplicación a las federaciones deportivas españolas y federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas, ni a los clubes y asociaciones deportivas declarados de utilidad pública que se registrarán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994 para el caso de las federaciones deportivas, y por la Orden del mismo Ministerio de 23 de junio de 1995 en el caso de clubes y asociaciones deportivas».

Por otra parte, también hay que tener presente el RD 296/2004, por el que se aprueba el régimen simplificado de contabilidad, que trataremos posteriormente.



Hay que señalar que la Disposición adicional primera de la Ley 50/2002 de Fundaciones clarifica las competencias entre las Comunidades Autónomas y el Estado, estableciendo los preceptos que deben aplicarse con carácter general al amparo de las competencias exclusivas del Estado respaldadas por el artículo 149 de la Constitución. Dicha disposición permite a las fundaciones de ámbito autonómico tener una normativa contable específica, sin embargo legislaciones autonómicas instan a la aplicación del PGC-ESFL<sup>47</sup>; por ejemplo, la Disposición adicional sexta de la Ley 10/2005 de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía establece que «serán aplicables a las fundaciones reguladas en esta Ley las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin ánimo de lucro y las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades».

Por otra parte, las delegaciones en España de fundaciones extranjeras (incluidas especialmente dentro del ámbito de aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002), el artículo 7.4 de la Ley de Fundaciones establece que «quedarán sometidas al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas».

La Asociación de Directivos de Entidades No Lucrativas Españolas plantearon ante el Tribunal Supremo la posible ilegalidad en cuanto a la identificación de la base imponible con el resultado contable sin la delegación o autorización legislativa en la que se precisara inexcusablemente los principios y criterios que hayan de seguirse. El Tribunal desestimó esta pretensión argumentando que «la participación asignada a la normativa contable para la determinación de dicha base imponible no es otra que la que corresponde a su propio objeto y finalidad, dirigida como es sabido al logro de que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, a modo por tanto de instrumento técnico-normativo para el conocimiento fiable de los elementos o factores que integran aquel elemento esencial del tributo; siendo de recordar en este orden de ideas lo dicho por el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora del Impuesto sobre

---

<sup>47</sup> La única excepción hasta el momento la supone la comunidad Autónoma de Cataluña que por el Decreto 43/2003 aprueba el Plan de Contabilidad de las fundaciones sujetas a la legislación de la

Sociedades (43/1995, de 27 de diciembre), en el sentido de que determinar la base imponible de tal impuesto a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente (motivación luego trasladada a la previsión de su artículo 10.3)... y por fin, porque nada se dice en el argumento impugnatorio en orden a que la adaptación realizada por la norma que se impugna se haya efectuado contraviniendo lo que exigieran las características específicas de las entidades destinatarias de la adaptación, o la naturaleza de sus actividades, o lo que exigieran las normas de superior rango a las que se subordina el Plan General de Contabilidad, o la concreta adaptación de que se trata»<sup>48</sup>.

El punto 5 de la Introducción del PGC-ESFL avisa que «debido a que las entidades sin fines lucrativos pueden realizar, junto con sus actividades propias, operaciones mercantiles, se ha optado por elaborar unas normas de adaptación que constituyen un texto íntegro, de forma que en algunos aspectos se ha reiterado el contenido del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la aplicabilidad a estas entidades de las normas de desarrollo de este último en todo lo no modificado expresamente». Y es que el PGC-ESFL obliga a elaborar las cuentas anuales en términos similares a los de cualquier empresa, formulando cuenta de resultados, balance y memoria con una estructura y contenidos que no difieren sustancialmente de las empresas mercantiles.

Si bien la doctrina se encuentra dividida sobre si se deben mantener los mismos principios contables en las empresas mercantiles y en las entidades sin ánimo de lucro, como veremos en un apartado siguiente; en lo que sí parecen coincidir es en la falta de adecuación de la información contable requerida a las entidades sin fines lucrativos.

Comenta FUENTES PERDOMO que «el hecho de que la adaptación sectorial de las entidades sin fines lucrativos se haya plegado completamente al modelo empresarial ha tenido como consecuencia unos estados contables que muestran una imagen empresarial de unas organizaciones que, paradójicamente, no son empresas de negocios.

---

Generalidad de Cataluña. Si bien, la primera parte, relativa a los principios contables, no contiene modificaciones respecto del texto del Plan General de Contabilidad.

<sup>48</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1999 al recurso n.º 274/1998.

Por ello, la información facilitada no responde a las peculiaridades de estas organizaciones y se muestra insuficiente para atender las necesidades de los usuarios de tales establecimientos»<sup>49</sup>.

En general, la doctrina propone unos estados contables que distingan entre las distintas actividades que desarrollan. GONZÁLEZ QUINTANA y CAÑADAS MOLINA contemplan tres formas posibles de solventar esta cuestión<sup>50</sup>:

1. Diferenciar varios Balances y Cuentas de Resultados para los distintos fondos o actividades realizadas. Esta solución no sería muy viable dado que obligaría a realizar muchos tipos de estados, perdiendo con ello la visión de conjunto de la entidad.
2. Desglosar a nivel de partidas contenidas en las cuentas anuales cada una de las actividades, lo cual requeriría un desarrollo mayor del cuadro de cuentas, y necesitaría definir unos criterios de imputación de dichos elementos patrimoniales para la diferenciación del balance y del resultado. En cualquier caso sería necesario clasificar los gastos e ingresos no sólo por naturaleza, sino también por actividad.
3. Utilizar la Memoria para dar información sobre cada una de ellas. Esta solución implica que la información contenida en el balance no se ajuste al principio de imagen fiel, dado que presenta en forma agregada todos los bienes y recursos de la entidad afectados a las distintas actividades, no dando respuesta a una realidad compleja como es la que se produce en un ente con más de una actividad distinta, lo que provoca un escaso valor informativo para una adecuada toma de decisiones de los distintos usuarios internos y externos y para la evaluación acertada de la gestión llevada a cabo por los responsables de la organización.

La solución adoptada por el PGC-ESFL ha sido, con independencia de algunas particularidades que aparecen en la Memoria, la elaboración de un Presupuesto en la forma establecida en el Anexo II del RD 776/1998. Para RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, el Presupuesto supone la herramienta de control y medición del cumplimiento de los

---

<sup>49</sup> FUENTES PERDOMO, J.: “Normas contables para entidades no lucrativas: panorama internacional y situación en España”, *Partida Doble*, n.º 158, 2004, pág. 52.

objetivos o programas establecidos en el mismo. «En una entidad no lucrativa lo realmente prioritario es analizar el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos en el presupuesto, mediante el análisis del estado de liquidación del mismo. La evaluación de la eficiencia alcanzada en el cumplimiento de los programas y objetivos presupuestados, será sin duda la forma de medir la “rentabilidad” de estas entidades»<sup>51</sup>.

La utilización del Presupuesto no significa que no se pueda desglosar las distintas partidas contenidas tanto en el Balance como en la Cuenta de Resultados, con independencia de lo dispuesto para la Memoria<sup>52</sup>.

GONZÁLEZ QUINTANA y CAÑADAS MOLINA consideran necesario que, en razón de su utilidad para la gestión interna y para la correcta interpretación de los estados financieros por parte de usuarios externos, dentro del Balance se distingan aquellas partidas que contuviesen elementos patrimoniales afectos a la actividad propia y a la actividad mercantil. Así se posibilitaría un estudio más detallado de los componentes de la organización y, por tanto, una evaluación más precisa de su realidad económica<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J. y CAÑADAS MOLINA, E.: “Balance de situación de las entidades no lucrativas: contenido y propuestas de mejora”, *Partida Doble*, n.º 158, 2004, pág. 63.

<sup>51</sup> RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A.: “El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de Gestión”, *Acciones e Investigaciones Sociales*, n.º 20, 2006, pág. 98.

Por el contrario, RÚA ALONSO DE CORRALES y VARA VARA se muestran muy críticos con la utilización del Presupuesto como información económica financiera de las entidades no lucrativas. Entre otras razones exponen que:

- Su alcance es muy limitado por las dificultades y limitaciones que su cálculo suponen, aunque sólo sea a un año de plazo, lo que no justifica su presentación obligatoria.
- La posibilidad de confeccionar un Presupuesto para un determinado ejercicio en función de la utilización que se vaya a hacer del mismo.
- Deja en un segundo plano a las cuentas anuales, en lugar del principal que les corresponde. Si las cuentas anuales de una entidad relativas al último o últimos ejercicios, que recogen hechos reales y documentados, acreditan su equilibrio o buena situación financiera, no necesitarían presentar el Presupuesto (previsiones) para demostrar que el próximo ejercicio puede continuar su actividad.
- Con la información que facilitan las cuentas anuales, el Presupuesto debería dejarse como elemento de programación y control, importantísimo e imprescindible, pero para su utilización exclusiva en el ámbito interno.

RÚA ALONSO DE CORRALES, E. y VARA VARA, M.: “La información Económico financiera de las fundaciones”, *Partida Doble*, n.º 124, 2001, págs. 104 y 105.

<sup>52</sup> Así, en las normas de elaboración de las cuentas anuales (cuarta parte del PGC-ESFL) el apartado 5.f referente al Balance establece que «podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado». Dicha redacción se mantiene en el apartado 6.e en referencia a la Cuenta de Resultados.

<sup>53</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J. y CAÑADAS MOLINA, E.: “Balance de situación...”, 2004, *op. cit.*, pág. 64.

El criterio empresarial seguido por el PGC-ESFL se hace especialmente patente en la presentación de la Cuenta de Resultados que, en esencia, sigue el esquema previsto para las empresas mercantiles. No obstante, se encuentran algunas diferencias respecto a la Cuenta de Resultados establecida por el PGC con el fin de recoger las especiales características de las entidades sin ánimo de lucro. Así, el PGC-ESFL introduce en esta Cuenta algunos epígrafes específicos como “Ingresos de la entidad por la actividad propia” donde se recogen las cuotas de los asociados etc., o “Ayudas monetarias y otros” para los gastos típicos de estas entidades<sup>54</sup>.

Al no existir ánimo de lucro, la Cuenta de Resultados del ejercicio no reviste especial trascendencia en estas entidades. Quizás importe más tener indicadores de gestión o, al menos, del grado de cumplimiento de los objetivos perseguidos. En este sentido, podemos decir que «la cifra de resultados no es un indicador de la eficiencia con la que los directivos y administradores han desempeñado sus responsabilidades, sino que informa acerca de si la entidad ha mantenido o no el capital inicial con el que contaba para el desarrollo de sus actividades y el cumplimiento de los fines propuestos»<sup>55</sup>.

Para RÚA ALONSO DE CORRALES, los principales problemas de la Cuenta de Resultados para las entidades sin fines lucrativos se encuentran en<sup>56</sup>:

- La clasificación por naturaleza de los gastos cuando quizás lo más adecuado sería hacerlo por funciones, pues es más importante seguir el nivel de gastos de una actividad que la naturaleza de los mismos.

---

<sup>54</sup> Hay que tener en cuenta que si las ayudas a los beneficiarios de la organización consisten en entregas de bienes o prestación de servicios, en lugar de su registro dentro de la cuenta 650 “Ayudas monetarias”, habrán de registrarse en las pertinentes cuentas de gastos por naturaleza del bien o servicio prestado, donde se mezclarán con las correspondientes a las actividades mercantiles, es decir, terminarán juntándose los gastos incurridos en las actividades propias y mercantiles. Por tanto, GONZÁLEZ QUINTANA propone que «en el supuesto de que la organización realice actividades mercantiles junto con sus actividades propias, se establezca una separación a nivel de cuentas de cuatro dígitos que permita diferenciar los gastos derivados de la actividad propia de los de la actividad mercantil y que, posteriormente, revierta en una diferenciación dentro del modelo de Cuenta de Resultados del ejercicio, de tal modo que se distingan dentro de los resultados de explotación, los de la actividad propia y los de la actividad mercantil». GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J.: “La cuenta de resultados en las entidades no lucrativas (ENL): propuestas de mejora”, *Partida Doble*, n.º 176, 2006, pág. 59.

<sup>55</sup> FUENTES PERDOMO, J.: “La reforma contable en las entidades sin fines de lucro: perspectivas de futuro”, *Técnica Contable*, n.º 693, 2007, pág. 27.

<sup>56</sup> RÚA ALONSO DE CORRALES, E.: “Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006, pág. 169.

- El problema de los resultados obtenidos que están afectos a actividades específicas, y que no se reflejan en la cuenta de resultados. Para solucionarlo podrían abrirse subcuentas de gastos e ingresos para indicar aquellos ingresos que estén afectos y dónde han sido invertidos.

Por lo que se refiere a la Memoria, ha de señalarse que los requerimientos informativos que se exigen a las organizaciones sin fines de lucro superan a los de las empresas mercantiles. Así, las entidades obligadas a aplicar la adaptación sectorial tendrán que elaborar un cuadro de financiación, incluso aunque elaboren el modelo abreviado de cuentas anuales; además, también deberán informar sobre los bienes y derechos que constituyen la dotación fundacional o el fondo social, así como de aquéllos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios de la entidad, y también del destino que se ha dado a las rentas obtenidas de la actividad, a fin de cumplir los requerimientos legales al respecto de esta aplicación y mostrar que se está dentro de los límites establecidos por la legislación<sup>57</sup>.

La misión de la Memoria es, como ocurre en el PGC, completar y ampliar la información contenida en el Balance y la Cuenta de Resultados. Sin embargo, en las entidades sin fines lucrativos se le quiso dar un mayor contenido pues además de una información económico-contable algo más exigente que para entidades mercantiles, también ha de incluir información sobre las actividades propias de la entidad.

Parece evidente, a raíz de todo lo expuesto, que la presentación de los Estados contables admite mejoras. Sin embargo, no hay que olvidar que en las entidades sin ánimo de lucro cobra quizás más importancia la aplicación del principio coste/beneficio. Si se tiene que asignar recursos a la elaboración de la información, lógicamente no podrán ser destinados a sus fines de interés general de forma directa<sup>58</sup>.

Con todo, hay que indicar que desde la Ley 50/2002 de Fundaciones, ya se esperaba un cambio eminente en la presentación de los Estados contables previsto en el PGC-ESFL, cambio que, a la fecha de hoy, aún está por llegar. Así el RD 1337/2005 por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, en su

---

<sup>57</sup> FUENTES PERDOMO, J.: “La reforma contable...”, 2004, *op. cit.*, pág. 28.

<sup>58</sup> RÚA ALONSO DE CORRALES, E.: “Análisis de las...”, 2006, *op. cit.*, pág. 165.

Disposición adicional segunda, dispone que las modificaciones que, como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 50/2002, sea preciso realizar en las normas del PGC-ESFL habrán de ser objeto de desarrollo reglamentario específico. Asimismo, la Disposición adicional tercera del mismo Reglamento, también prevé un desarrollo reglamentario específico para la elaboración de la normas del “plan de actuación”, igualmente previsto en la Ley de Fundaciones, y que vendrá a sustituir al actual Presupuesto.

En la actualidad, se está ante una reforma contable<sup>59</sup> que si bien ha sido orientada principalmente a la incorporación al PGC de aquellos contenidos de las NIIF<sup>60</sup> que afectan principalmente a las empresas que acuden a los mercados bursátiles, en definitiva, terminará afectando a los planes sectoriales de contabilidad y, sin duda, intentará resolver los aspectos problemáticos sobre las entidades no lucrativas que aquí hemos contemplado. De hecho, en el Libro Blanco de la Contabilidad se especifica una serie de temas que, aunque hayan sido abordados en el actual PGC-ESFL, «deberían ser objeto de reconsideración en sintonía con el modelo contable que se instaure en nuestro país con ocasión de la reforma que pudiera llevarse a cabo, siempre con la adecuada sintonía en los criterios valorativos y formatos de cuentas anuales que se regulen para las empresas, si bien matizados cuando sea necesario en función de la actividad no lucrativa que realizan las entidades»<sup>61</sup>.

Por otra parte, el RD 296/2004 permitía a determinadas fundaciones y asociaciones llevar la contabilidad según un modelo simplificado cuyo objetivo consistía en disponer de un plan adaptado a las necesidades específicas de las pequeñas empresas. Este régimen simplificado de contabilidad fue derogado por la reciente Ley 16/2007 que, en su Preámbulo, admitía la poca repercusión del citado régimen lo que no justificaba su mantenimiento.

---

<sup>59</sup> La comisión creada al efecto dentro del ICAC presentó un borrador con fecha 19 de febrero de 2007.

<sup>60</sup> El IASC (International Accounting Standards Committee) organización privada constituida en 1973 y en la actualidad reestructurada y transformada en la denominada IASB (International Accounting Standards Board) ha venido emitiendo una serie de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en la actualidad denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que si bien hasta ahora carecían de fuerza jurídica vinculante, son utilizadas por las grandes empresas multinacionales de todo el mundo, y que han ejercido una notable influencia en el proceso de elaboración de las normas contables de numerosos países.

<sup>61</sup> ICAC: *Libro Blanco de la Contabilidad*, 2002, pág. 340.

En junio de 2002, una Comisión de Expertos (ICAC) publicó el llamado Libro Blanco de la Contabilidad, donde se exponen las recomendaciones que se consideran deben seguirse, con el fin de

El PGC-ESFL mantiene los mismos principios contables del PGC que, a su vez son el desarrollo de las reglas contenidas en el artículo 38 del Código de Comercio sin perjuicio, como se dice en la Introducción de la adaptación sectorial, de «determinadas matizaciones que puedan realizarse en el desarrollo de los mismos a través de las normas de valoración».

El planteamiento seguido por la adaptación sectorial ha sido que, en la medida que el objetivo de la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos es ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, los principios contables deben ser similares a los establecidos para las entidades mercantiles.

La solución adoptada por el PGC-ESFL sobre la aplicación de los principios contables empresariales a las entidades sin fines lucrativos no es una cuestión pacífica. Determinados autores consideran que los principios contables son generales para cualquier tipo de organización, con independencia de sus características concretas. En cambio, otros plantean que los principios contables del PGC están pensados para medir el beneficio de la entidad; por lo tanto, las entidades sin fines lucrativos requieren de unos principios contables propios, diferentes de los mercantiles.

Comenta ARNAU PARADÍS que «el hecho de que las entidades no lucrativas tengan por objetivo la mayor y mejor prestación de servicios, mientras que el objetivo primordial de las empresas de negocios sea maximizar el beneficio, nos lleva a interpretar la información contable de forma diferente, sobre todo en lo que se refiere a la cuenta de resultados, pero no necesariamente obliga a tener que desarrollar principios contables y normas de valoración diferentes para elaborar la contabilidad. Así pues, la diferencia no radica en la elaboración de la contabilidad sino en su interpretación.

Por otra parte, el hecho de que se realicen operaciones o transacciones diferentes en ambos tipos de entidades tampoco es razón suficiente para elaborar unos principios y unas normas de valoración específicas, ya que en el mundo de las empresas también hay muchos sectores, cada uno de los cuales realiza operaciones específicas y no por eso se apartan de los principios contables generales establecidos para el resto de sectores de

---

adaptar la normativa contable nacional, a las nuevas líneas impulsadas por la Unión Europea, así como actualizar el contenido normativo contable actual.



actividad, aunque sí que se establecen normas específicas para determinadas operaciones propias de cada actividad»<sup>62</sup>.

En cambio, RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, comenta que la traslación de los principios contables a la adaptación sectorial cuestiona la utilidad de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como instrumento de análisis de estas entidades, y en especial el principio de devengo, no creemos resulten de mucha utilidad para unas entidades que perfectamente podrían haber adoptado el principio de caja<sup>63</sup>.

El libro Blanco de la Contabilidad considera que en las entidades sin fines lucrativos debe tenerse en cuenta que algunas de ellas realizan actividades lucrativas junto con las no lucrativas propias de su objeto social, las cuales sirven en la mayoría de los casos para financiar las actividades sociales propias. Esto obliga a contemplar la coexistencia de ambas actividades, teniendo cada una de ellas unos objetivos diferenciados, lo que obliga a que la contabilidad dé cumplida información de ambas. Respecto de la actividad lucrativa, estará orientada con los mismos principios, criterios y normas de la contabilidad de empresas lucrativas y respecto de la propia de las actividades sin ánimo de lucro, por principios, criterios y normas específicos, los cuales deberán ser una adaptación a las operaciones peculiares de estas entidades, de los principios, criterios y normas contables de carácter general<sup>64</sup>.

Estimo que los principios de contabilidad contenidos en el PGC que pueden presentar mayores problemas en su aplicación a las actividades no lucrativas son los siguientes<sup>65</sup>:

---

<sup>62</sup> ARNAU PARADÍS, A.: *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones*, Universitat Jaume I, 2002, pág. 56.

<sup>63</sup> RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A.: “El análisis económico-financiero...”, 2006, *op. cit.*, pág. 97.

<sup>64</sup> ICAC: *Libro Blanco de la Contabilidad*, 2002, pág. 338.

<sup>65</sup> El PGC-ESFL enumera los siguientes principios contables que deberán conducir a que las cuentas anuales, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad:

- Principio de prudencia.
- Principio de entidad en funcionamiento.
- Principio de registro.
- Principio del precio de adquisición.
- Principio del devengo.
- Principio de correlación de ingresos y gastos.
- Principio de no compensación.
- Principio de uniformidad.
- Principio de importancia relativa.

- Principio de prudencia.
- Principio de correlación de ingresos y gastos.
- Principio de precio de adquisición.
- Principio de devengo.

A los anteriores habría que añadir el principio de entidad en funcionamiento<sup>66</sup> pues, como comenta FUENTES PERDOMO, no puede establecerse la hipótesis de gestión continuada para todas las organizaciones que actúan en el sector no lucrativo y habría que distinguir tres clases de organizaciones:

- Las creadas específicamente para un fin concreto que, una vez alcanzado, desaparecen.
- Las que dependen exclusivamente de una subvención pública, y
- Las que están consolidadas en el sector.

Para las consideradas en el primer y segundo grupo, podría plantearse una hipótesis de “gestión para el cumplimiento de fines”. En cuanto a las señaladas en el tercer grupo, sí considera perfectamente apropiado la presunción de gestión continuada<sup>67</sup>.

Veamos sucintamente las particularidades que presentan estos principios en las entidades no lucrativas, dejando el último (principio de devengo) para un estudio más detallado en un apartado específico.

- Principio de prudencia.

Para el PGC-ESFL el principio de prudencia, que tendrá carácter preferencial sobre los demás principios<sup>68</sup>, significa que «únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse

---

<sup>66</sup> El PGC-ESFL define dicho principio de idéntico modo que el PGC (cambiando la palabra empresa por entidad): «se considerará que la gestión de la entidad tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación».

<sup>67</sup> FUENTES PERDOMO, J.: “La determinación del resultado en las organizaciones sin fines lucrativos: principios contables de aplicación”, en *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, Universidad de la Rioja, 2007, pág. 709.

<sup>68</sup> Punto 3 de la parte primera del PGC-ESFL.

tan pronto sean conocidas, a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizarse dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la Memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo».

Para las empresas mercantiles, el principio de prudencia pretende restringir la cifra de resultados al tener un criterio más restrictivo para contabilizar las ganancias que las pérdidas, teniendo en cuenta incluso las potenciales, para tratar de prevenir la descapitalización de la empresa. Puede pensarse que en las organizaciones sin ánimo de lucro no existe ningún riesgo de descapitalización puesto que los beneficios no se reparten, ya que de haberlos habrían de ser destinados al cumplimiento de los fines propios de estas entidades. Por lo tanto, podría plantearse la eliminación de la prevalencia del principio de prudencia para estas entidades.

Comenta FUENTES PERDOMO que «para las organizaciones sin fines de lucro no se justifica la prevalencia del principio de prudencia sobre los demás, pues carece de sentido establecer un mecanismo para evitar un riesgo que no existe. En nuestra opinión, que tal preferencia quede establecida en la normativa contable específica para estas entidades es sólo una consecuencia de trasladar íntegramente la declaración de principios contables del plan empresarial a un sector económico concreto, sin considerar las peculiaridades propias que presenta, lo que puede llevar, como es el caso, a dictar una regulación inconsistente con el propio sector al que se orienta»<sup>69</sup>.

Sin embargo, aun en el supuesto de que la entidades no realizaran actividades lucrativas, parece más lógica la postura de ARNAU PARADÍS cuando argumenta que, a pesar de la imposibilidad de repartir beneficios, «el excedente positivo puede significar mayor capacidad de la entidad para cumplir fines en el futuro y un excedente

---

<sup>69</sup> FUENTES PERDOMO, J.: “La determinación...”, 2007, *op. cit.*, pág. 707.

negativo indica que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores, existe el problema de descapitalización de la entidad si se sobrevalora el excedente y se pretende prestar más servicios que la capacidad de la entidad permite»<sup>70</sup>.

Para cualquier tipo de entidad, lucrativa o no, el principio de prudencia impide que se sobrevaloren los resultados y que se ponga en peligro el mantenimiento del capital. La sustitución de este principio en los términos que se están planteado implicaría la necesidad de formular otro criterio que si bien no estuviera orientado a evitar la descapitalización de la entidad sí que pretendería salvaguardar los fines altruistas, benéficos, culturales, sociales, etc., a los que deben dedicarse los fondos recibidos y además debería tener un carácter prioritario sobre cualquier otro si se pretende la continuidad de las actividades.

De todas maneras, desde la óptica del Impuesto sobre Sociedades, el principio de prudencia no tiene el carácter preferente que le otorga el PGC como tendremos ocasión de comprobar.

- Principio de correlación de ingresos y gastos.

Es conocido que el principio de correlación de ingresos y gastos, junto con el de devengo y prudencia, constituyen los soportes básicos para la configuración del resultado del ejercicio, por cuanto dicta qué ingresos y gastos conforman dicho resultado en el periodo. El PGC-ESFL define este principio en el siguiente sentido: «el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la entidad».

Este principio, plenamente válido para las operaciones mercantiles que realicen las entidades no lucrativas, carece de sentido para las actividades propias de estas entidades. El mismo PGC-ESFL admite la contradicción que supone el principio de correlación de ingresos y gastos tal y como está definido cuando comenta que «en relación con el principio de correlación de ingresos y gastos, si bien se mantiene la redacción recogida en el Plan General de Contabilidad, hay que señalar que una

---

<sup>70</sup> ARNAU PARADÍS, A.: *La contabilidad...*, 2002, *op. cit.*, pág. 310.

característica propia de las entidades sin fines de lucro, es que la consecución de sus fines exige poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación»<sup>71</sup>.

En las empresas mercantiles, lo normal es que se efectúe un gasto para obtener el correspondiente beneficio. Si un determinado gasto se espera que genere ingresos en otro ejercicio posterior, se mantiene en el activo del balance para su traslado posterior a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se realicen los ingresos. Por supuesto, si los gastos realizados no conducen a futuros ingresos deberán ser trasladados inmediatamente a la cuenta de pérdidas y ganancias y, por el principio de prudencia, no hay que esperar que se produzcan, es suficiente con que se prevea de forma razonable.

El problema es que las entidades sin ánimo de lucro, en la realización de sus fines específicos, no obtendrán ingresos o estos estarán, por lo general, desconectados de los costes. Por lo tanto, una vez realizado un gasto, aunque pueda ser asociado en cierta medida a un ingreso futuro, se debería reconocer dentro del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias. Como expresa MOLINA SÁNCHEZ en referencia a las entidades no lucrativas, «se debe de reconocer el gasto en el momento en que se produce el flujo real de bienes o servicios; es decir, cuando se transfiere el control económico sobre el bien o los servicios prestados, con independencia de que dichos bienes o servicios tengan asociado algún tipo de ingreso futuro»<sup>72</sup>.

Mientras que en una empresa mercantil los ingresos por ventas no son una variable independiente, sino que dependen del volumen de producción alcanzado (al incrementarse los gastos para lograr incrementos en la producción, se busca incrementar la cifra de ingresos y, por ello, la cifra de ingresos depende, en cierta medida, de la cifra de gastos), en las entidades no lucrativas esta relación no existe ya que éstas parten de un determinado nivel de ingresos provenientes de distintas fuentes de financiación que constituyen los recursos disponibles para llevar a cabo las actividades previstas y, lógicamente, los ingresos no van a incrementarse por el hecho de realizar más gastos en proyectos. Por ello, el límite real de actividades que se llevarán a cabo no vendrá

---

<sup>71</sup> Punto 6 de la Introducción del PGC-ESFL.

<sup>72</sup> MOLINA SÁNCHEZ, H.: “La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro”, *Técnica Contable*, n.º 590, 1998, pág. 99.

marcado por las necesidades que hay que cubrir (ilimitadas en cualquier área de acción social), sino por las restricciones que imponga un presupuesto en el que se deberá priorizar y seleccionar qué programas y qué nivel de gastos son posibles llevar a cabo con los recursos disponibles<sup>73</sup>.

La AECA entiende que «resultaría más apropiado definir este principio haciendo referencia a la relación de equilibrio que debe existir entre los gastos realizados por una entidad y los recursos necesarios para su financiación»<sup>74</sup>. La materialización de este principio supondría la creación de un nuevo estado contable “cuenta de variaciones patrimoniales” que refleje el equilibrio que debe existir entre los gastos de una entidad y los ingresos necesarios para su financiación<sup>75</sup>.

- Principio del precio de adquisición.

El PGC-ESFL dispone que «como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción». El precio de adquisición (o precio histórico) en la contabilidad es utilizado como principio contable y como norma de valoración.

Lógicamente, el principio contable y la norma de valoración debe coincidir si pensamos en elementos adquiridos a título oneroso recién adquiridos por la entidad, sin embargo, el principio del precio de adquisición como norma de valoración ha sido muy criticado pues, en aquellos supuestos en que la adquisición se hizo hace mucho tiempo y sobre todo en tiempos de fuerte inflación, los activos quedan valorados con precios muy

---

<sup>73</sup> RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A.: “El análisis económico-financiero...”, 2006, *op. cit.*, pág. 98.

<sup>74</sup> AECA: “Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos”, *Serie Principios Contables*, Documento n.º 23, 2002, pág. 19.

<sup>75</sup> Para la AECA, en la cuenta de variaciones patrimoniales «se recogerían todos los gastos contraídos en el ejercicio y todos los ingresos producidos dentro del mismo, con independencia de que, tanto unos como otros, fueran o no recurrentes. De este modo la cuenta de variaciones patrimoniales distinguiría los aumentos y disminuciones corrientes o recurrentes (a los cuales convencionalmente denominamos ingresos y gastos, caracterizados por afectar sólo al propio ejercicio), de los no corrientes o no recurrentes, cuyos efectos se hacen notar en más de un ejercicio.

Por su lado, la cuenta de pérdidas y ganancias serviría exclusivamente para recoger el resultado de las actividades lucrativas que fueran desarrolladas por estas entidades. De esta manera, cuando las entidades sin ánimo de lucro sólo realizaran actividades no lucrativas, únicamente formularían la cuenta de variaciones patrimoniales; pero aquellas entidades que desarrollaran actividades lucrativas junto con las no lucrativas, deberían formular la cuenta de pérdidas y ganancias para recoger el resultado de las actividades lucrativas y la de variaciones patrimoniales para reflejar el de las actividades no lucrativas». AECA: “Contabilidad de las Entidades...”, 2002, *op. cit.*, pág. 20.

alejados al actual, reflejando una realidad económica muy diferente a la que realmente existe.

«Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición»<sup>76</sup>. Sin embargo, en el PGC-ESFL aparece como cuestión específica la valoración de los elementos del Patrimonio Histórico. La norma de valoración 6 de la adaptación sectorial ordena que «los diversos conceptos comprendidos en el Patrimonio Histórico se valorarán por su precio de adquisición, debiéndose dotar, en su caso, las correspondientes provisiones por la depreciación experimentada».

La importancia que los bienes del Patrimonio Histórico tienen en determinadas entidades sin ánimo de lucro queda reflejado en la creación de un subgrupo específico para este tipo de bienes en el Balance del PGC-ESFL.

El punto 13 de la Introducción del PGC-ESFL, señala que si bien se ha intentado respetar en todo lo posible las normas de valoración del PGC, ha sido necesario incluir una serie de modificaciones. Se ha establecido una norma de valoración específica que incluye los criterios necesarios para valorar los bienes del Patrimonio Histórico, señalando que se registrarán, en todo caso, por su precio de adquisición, por lo que si se recibe un bien de esta naturaleza con carácter gratuito, su valor será el que se derive de los gastos incurridos hasta su incorporación al patrimonio de la entidad. Sin perjuicio de lo anterior, deberá identificarse claramente la parte que corresponde al citado bien, y el importe correspondiente a instalaciones de otro tipo, que serán objeto de registro en el inmovilizado material y de acuerdo a los criterios establecidos para el mismo. Este criterio que se regula en la presente adaptación, será aplicable con carácter general a cualquier tipo de entidad, de forma que si una empresa adquiere este tipo de bienes se aplicará el criterio anterior.

---

<sup>76</sup> Punto 1 de la norma de valoración 2 del PGC-ESFL. El punto 4 de la misma norma de valoración define el valor venal de un bien como «el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la entidad y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien».

El artículo 1.2 de la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español establece que el Patrimonio Histórico Español quedará integrado por «los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico»<sup>77</sup>.

Comenta ALONSO IBÁÑEZ que la consideración del Patrimonio Histórico como instrumento de Cultura determina que no se pueda entender como un conjunto de objetos materiales de diferente naturaleza jurídica, sino como un conjunto de valores inmateriales, valores culturales que necesariamente tienen que tener un soporte material<sup>78</sup>. Desde el punto de vista de las conductas subjetivas a que dan lugar, hay una determinación común a todos los bienes integrantes del Patrimonio Histórico: el deber de conservación que se impone a los propietarios, titulares de derechos reales o poseedores de los bienes<sup>79</sup>.

BRUSCA y MARTÍ indican que el SORP<sup>80</sup> prevé la exclusión en el Balance para estos elementos cuando resulte difícil o costoso atribuir un valor a estos activos. En concreto, las circunstancias que el SORP 2000 establece como causas de exclusión son:

- La no disponibilidad de información de costes ó la carencia de fiabilidad en las técnicas de valoración convencionales y
- La necesidad de incurrir en costes significativos en relación a la obtención de beneficio adicional para los usuarios de las cuentas en evaluar la responsabilidad de los administradores en el cuidado de las propiedades.

---

<sup>77</sup> Para un estudio con mayor profundidad sobre los elementos integrantes del Patrimonio Histórico me remito a la obra de ALONSO IBÁÑEZ, M<sup>a</sup> del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, 1992.

<sup>78</sup> ALONSO IBÁÑEZ, M<sup>a</sup> del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, 1992, pág. 124.

<sup>79</sup> *Ibidem*, pág. 264.

<sup>80</sup> CHARITY COMMISSION FOR ENGLAND AND WALES. *Statement of Recommended Practice (SORP)*, 2000.

El SORP pretende servir de guía para la implantación de los principios contables generalmente aceptados, y más concretamente las normas emitidas por el IASB, en las entidades no lucrativas. Se trata, por tanto, de una adaptación de las normas empresariales para estas entidades, con el objeto de facilitar su aplicación y contribuir a la mejora de la información financiera del sector.



En definitiva, se trata del cumplimiento de la condición coste/beneficio que está siempre presente en la información financiera<sup>81</sup>.

El PGC-ESFL no aborda de forma expresa la posibilidad de no contabilizar dichos bienes, pero indirectamente lo asume, y además en todos los casos, cuando dichos bienes se adquieran de forma gratuita<sup>82</sup>. La norma de valoración 21 del PGC-ESFL dispone que «los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados, se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrables, salvo cuando se trate de bienes del Patrimonio Histórico que se valorarán de acuerdo con lo previsto en la norma 6.<sup>a</sup> [precio de adquisición]». Así, al figurar en el activo únicamente por los gastos incurridos en su puesta en condiciones de funcionamiento, no reflejará en ningún caso el valor del mismo.

Este criterio genera un problema de uniformidad, al existir bienes de iguales o parecidas características contabilizados con distinto valor en función de la forma en que fueron adquiridos.

Comenta RODRÍGUEZ ARIZA y PALLARÉS RODRÍGUEZ que al margen de la información requerida en la Memoria y de su inclusión en Inventario, con carácter general parece acertada la activación de estos elementos en este tipo de entidades ya que, con independencia de criterios patrimonialistas, constituyan o no estos bienes garantía frente a terceros, su singularidad y, en todo caso, colaboración a la consecución de los fines de interés general de la entidad, justifica dicha activación. «La configuración económica de estas entidades quedaría desdibujada si se hurtara de las cifras del balance elementos tan significados como los que tratamos. No obstante, las limitaciones a su enajenación..., los problemas de valoración, singulares en determinadas circunstancias; o el hecho de que, en ocasiones, determinados objetos de este patrimonio puedan considerarse más como una carga que soportar que como un

---

<sup>81</sup> BRUSCA ALIJARDE, M<sup>a</sup>. I. y MARTÍ. C.: “La información financiera en las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional”, *Documento de trabajo 2002-04*, Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza, pág. 26.

<sup>82</sup> La norma de valoración 21 del PGC-ESFL dispone que «los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados, se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrables, salvo cuando se trate de bienes del Patrimonio Histórico que se valorarán de acuerdo con lo previsto en la norma 6.<sup>a</sup> [precio de adquisición]».

bien que colabora en la actividad empresarial, pueden ser cuestiones que pongan en tela de juicio esta genérica activación. Unida a esta cuestión, ha de considerarse que su valoración incidirá tanto en que las cuentas anuales muestren la imagen fiel como en la obligatoriedad de las entidades a auditar sus cuentas»<sup>83</sup>.

La AECA considera que en caso de adquisiciones gratuitas «se podrá tomar su valor razonable, valor por el que se encuentren asegurados, valor en uso alternativo, precio por el que fueron adquiridos por el donante o el importe por el que figuraran en la contabilidad del mismo... También se tomará el valor razonable cuando el valor de la transacción carezca de relevancia por el tiempo transcurrido desde su adquisición, o por las circunstancias que hubieran rodeado la misma»<sup>84</sup>.

Este organismo propone que en cualquier caso, en ausencia de una referencia fiable para establecer el importe por el que deben figurar en contabilidad estos bienes, se podrá tomar el de su tasación realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación<sup>85</sup> de competencia estatal, o por el organismo equivalente que exista en cada Comunidad Autónoma.

### 2.3 El principio de devengo.

El PGC-ESFL define el principio de devengo cuando señala que «la imputación de ingresos y gastos deber hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos».

En la Introducción del PGC-ESFL se indica que fue objeto específico de discusión en el seno del grupo de trabajo, si a estas entidades les sería aplicable el principio de devengo frente a la opción de anotar las operaciones en función del cobro o

---

<sup>83</sup> RODRÍGUEZ ARIZA, L. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, M.<sup>a</sup> del R.: “Consideraciones fiscales y contables del patrimonio histórico en las entidades sin ánimo de lucro», en *Turismo cultural y urbano*. Coordinador VICENTE BLANQUER, D., Tirant lo Blanch, 2004, pág. 415

<sup>84</sup> AECA: “Contabilidad de las Entidades...”, 2002, *op. cit.*, pág. 25.

Para un estudio más completo sobre los distintos métodos de valoración de este tipo de bienes me remito al artículo de FLORES JIMENO, M.<sup>a</sup> del R.: “La determinación del valor razonable en el inmovilizado no financiero: especial referencia al patrimonio cultural”, *Partida Doble*, n.º 178, 2006.

<sup>85</sup> Su funcionamiento se encuentra regulado por el RD 111/1986 que desarrolla parcialmente la Ley 16/1985, de 25 junio, del Patrimonio Histórico Español.

pago que generan las mismas. «Después de estudiar las razones que justificaban la aplicación de uno u otro principio, el grupo de trabajo se decantó por la aplicación del principio de devengo al entender que no hay motivos suficientes para separarse del criterio establecido con carácter general»<sup>86</sup>.

El criterio de caja hubiera sido coherente desde el momento que muchas organizaciones no lucrativas de pequeño tamaño se limitaran a llevar un registro de entradas y salidas de tesorería. A pesar de ello ARNAU PARADÍS y FERNÁNDEZ MONTORO ponen de manifiesto que el criterio de devengo como norma general para la imputación de ingresos y gastos en el ejercicio es preferido al criterio de caja por los responsables de la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro, con un grado de aceptación alrededor del 80%<sup>87</sup>.

Comenta VELA VARGUES que la aplicación del principio de devengo en la contabilidad de entidades sin ánimo de lucro se encuentra estrechamente vinculada con la discusión de qué base de reconocimiento puede resultar más conveniente para su definitiva aplicación. Este autor, distingue, desde un punto de vista doctrinal, las siguientes bases de reconocimiento contable<sup>88</sup>:

- a) Base de caja, que implica reconocer únicamente flujos de cobros y pagos.
- b) Base de compromisos. Supone reconocer las transacciones cuando la organización ya está comprometida respecto a ellas. Es decir, la transacción no se reconoce al pagar o recibir dinero, ni cuando se recibe o se emite una factura, sino cuando se emiten o reciben las correspondientes órdenes. Se trata de una base de reconocimiento dirigida fundamentalmente al control del Presupuesto.
- c) Base de devengo modificado, que toma en cuenta la diversidad de fuentes de ingresos y los distintos grados en que los ingresos pueden reconocerse en función de su devengo; así, los ingresos se reconocen según un criterio de caja cuando no son susceptibles de reconocerse en función del devengo.

---

<sup>86</sup> Punto 6 de la Introducción del PGC-ESFL.

<sup>87</sup> ARNAU PARADÍS, A. y FERNÁNDEZ MONTORO, V.: “Aceptación de la normativa contable de las entidades sin finalidad lucrativa por los profesionales”, *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*, ASEPUC, 2001, pág. 268.

<sup>88</sup> VELA BARGUES, J. M.: “Algunas referencias en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro: una especial referencia contable a las fundaciones”, *Técnica contable*, n.º 544, 1995, págs. 99 y 100.

- d) Base de devengo, que se caracteriza por reconocer los ingresos en función de su devengo, sin contemplar, a diferencia de la anterior, un posible criterio de caja.

El principal problema que plantea el principio de devengo, criterio netamente económico, en relación con las entidades sin fines lucrativos es qué se entiende por “corriente real de bienes y servicios” sobre todo en aquellas operaciones en que los ingresos se obtienen por puras suscripciones de asociados, no por las actividades que ellas realizan en cuyo caso no podrían contabilizar ingreso alguno por los servicios prestados al facilitarlos de forma gratuita.

En definitiva, las entidades sin fines lucrativos que deban llevar sus obligaciones contables según lo dispuesto en el Código de Comercio habrá de aplicar el principio de devengo<sup>89</sup>. Como la normativa fiscal pretende<sup>90</sup> que el resultado contable sirva de soporte a la base imponible, este criterio debe ser asumido de forma general por el Impuesto sobre Sociedades. Así, el artículo 19.1 del TRLIS dispone que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros»<sup>90</sup>. De esta forma, el TRLIS establece el devengo como criterio de imputación fundamental.

Por otra parte, el artículo 19.7 del TRLIS, establece que «reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados». Sin embargo, hasta la presente, la norma de imputación temporal del artículo 19.1, no ha sido objeto de desarrollo reglamentario.

---

<sup>89</sup> El artículo 38.1.d del Código de Comercio consagra el principio de devengo cuando dispone que «se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».

<sup>90</sup> Observamos que vuelve a aparecer el término “devengo” pero no ya referido al nacimiento de la obligación de tributar, sino a las rentas por las que habrá que tributar como obtenidas en el periodo impositivo respectivo. Se devenga el impuesto (nace la obligación de tributar) el último día del periodo impositivo para las rentas devengadas en ese año cuyo importe integra la base imponible correspondiente en el respectivo período de imposición. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “El devengo en las operaciones a plazo: consecuencias respecto a la normativa aplicable”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2003, <http://westlaw.es>.

Los gastos e ingresos fluyen de forma continua a lo largo de la vida de cada entidad, sin embargo, tanto el Derecho contable como fiscal fijan periodos de tiempo que provocarán la aparición de resultados parciales, el ejercicio económico en la contabilidad y el periodo impositivo a que hace referencia la normativa fiscal.

En el Impuesto sobre Sociedades, la subdivisión temporal que genera el periodo impositivo viene recogido en el artículo 26.1 del TRLIS que establece «el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad»<sup>91</sup>. Además, el apartado tercero del mencionado artículo 26 aclara que el periodo impositivo no excederá de doce meses. Por su parte la Ley 49/2002 no hace ninguna referencia al periodo impositivo por lo que en virtud del artículo 5 de dicha Ley será aplicable lo dispuesto en el TRLIS.

El PGC-ESFL no define cuál debe ser el ejercicio económico si bien hace continua referencia a las cuentas anuales. Al respecto, el artículo 25.2 de la Ley 50/2002 de Fundaciones dispone que «el Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales...». En el mismo sentido, el artículo 15.3 de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, establece que «las cuentas de la asociación se aprobarán anualmente por la Asamblea General».

Comenta ALONSO GOZÁLEZ que el artículo 27 del TRLIS sitúa el devengo del Impuesto el último día del período impositivo. Con semejante previsión, «la Ley del Impuesto sobre Sociedades hace una remisión en bloque al mundo de las relaciones económicas que mantiene las personas jurídicas al efecto de determinar el efecto impositivo del impuesto»<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> El apartado 2 del artículo 26 del TRLIS recoge una serie de casos excepcionales en los que se considera concluido el periodo impositivo:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.
- d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

<sup>92</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, 1997, pág. 246.

Por lo tanto, salvo en los casos excepcionales recogidos en el artículo 26.2 del TRLIS, la normativa fiscal supedita el periodo impositivo al ejercicio económico sin que pueda exceder de un año. Serán los estatutos de la entidad los que en última instancia señalen la fecha del inicio y terminación del ejercicio social y, por derivación también el periodo impositivo. Fechas que no tienen obligatoriamente que coincidir con el año natural.



## Capítulo 3.

### Correcciones fiscales al principio de devengo.

El Impuesto sobre Sociedades en relación con un periodo impositivo concreto de una entidad requiere, como presupuesto lógico, la cuantificación de la renta generada en dicho período a través de la formación de la base imponible, proceso que no se agota con la mera identificación de aquello que es un ingreso o gasto a efectos del TRLIS, sino que requiere también un enjuiciamiento temporal de dichos componentes con base en los criterios de imputación contenidos fundamentalmente el artículo 19 del TRLIS, que determine con exactitud cuáles son los ingresos y gastos exclusivos de dicho período, descartando los correspondientes a periodos anteriores o futuros<sup>93</sup>.

Como hemos comentado en el capítulo anterior, la base imponible del Impuesto de sociedades descansa en el resultado contable. Pero no siempre fue así, el Impuesto sobre Sociedades de 1978 intentó una descripción de la renta fiscal fundamentada en las diversas fuentes de renta<sup>94</sup>, aunque, como comenta SANZ GADEA, su generoso desarrollo reglamentario utilizó los conceptos contables para construir los preceptos fiscales concernientes a la base imponible<sup>95</sup>.

Hay que observar que, a pesar de que el artículo 10 del TRLIS hace una remisión al resultado contable para la determinación de la base imponible, el artículo 19.1 del Texto Refundido vuelve a definir el criterio de devengo con el mismo contenido que el contable, incluso completado con el principio de correlación de ingresos y gastos, en un intento, supongo, de independencia entre la norma fiscal y la contable. De este modo, ante un supuesto de hecho concreto, un ingreso o gasto se imputará en la base imponible del ejercicio que corresponda según el criterio de

---

<sup>93</sup> CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones sobre la relevancia de la inscripción contable de los ingresos y de los gastos en la determinación de la base imponible”, *Estudios Financieros*, n.º 254, 2004, pág. 63.

<sup>94</sup> El artículo 3.2 de la Ley de 61/1978 definía que la renta del sujeto pasivo estaba compuesta por:

- a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas.
- b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores.
- c) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley.

<sup>95</sup> SANZ GADEA, E.: “Problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades en el contexto internacional”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 20, 2003, <http://westlaw.es>.



devengo, porque así lo impone la Ley sobre el Impuesto de Sociedades y no porque lo ordene las normas mercantiles. De esta forma, cualquier excepción que se contemple en las normas mercantiles al principio de devengo no necesariamente tendrá validez a efectos fiscales salvo que también venga recogida en el Impuesto sobre Sociedades.

Para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 10.3 del TRLIS prevé la corrección del resultado contable mediante los preceptos establecidos en el propio Texto Refundido. Estas medidas excepcionales, en gran medida, se recogen en los supuestos especiales de imputación temporal de ingresos y gastos contenidos en el artículo 19 del TRLIS.

En el fondo, las diferencias de imputación temporal entre la normativa contable y fiscal viene a mostrar de nuevo que ambas persiguen objetivos diferentes. Mientras que la contabilidad pretende facilitar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad, el Impuesto sobre Sociedades pretende gravar principalmente la capacidad económica del sujeto pasivo o en algunos casos, como señala el segundo párrafo del artículo 2 de la LGT, servir de instrumento de desarrollo de la política económica.

Efectivamente, ciertas correcciones fiscales al criterio de devengo pueden representar verdaderos incentivos fiscales, como puede ser la libertad de amortización para las actividades de investigación y desarrollo, cuando no auténticos “privilegios” como ciertos autores han destacado con motivo del arrendamiento financiero.

En cualquier caso, de lo que no cabe duda es que el legislador es consciente de la importancia que como técnica tendente a proporcionar un beneficio o incentivo fiscal supone el diferimiento del impuesto. Esto se pone de relieve, por ejemplo, en la Ley 6/2000, por la que se aprobaban medidas fiscales para la pequeña y mediana empresa cuando en su Exposición de Motivos manifiesta: «se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que completa las medidas tendentes a favorecer la implantación de las empresas españolas en el exterior, consistente en el diferimiento del impuesto en aquellos casos en que se realicen inversiones en el extranjero mediante la toma de participaciones en el capital de sociedades no residentes que desarrollen actividades empresariales. En particular, se permite que el sujeto pasivo pueda reducir

su base imponible en el importe de la inversión realizada, con la integración en la base imponible de los periodos impositivos posteriores del importe deducido».

### 3.1 Imputación temporal por motivos de la imagen fiel.

El apartado 2 del artículo 19 del TRLIS permite de forma excepcional un método de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al establecido por el principio de devengo, siempre que con ello se consiga la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados. Pero, en contra de lo que hemos venido comentando en la presentación de este capítulo, el artículo 19.2 no pretende una independencia entre el resultado contable y fiscal sino, como tendremos ocasión de comprobar, todo lo contrario; va a suponer una vez más un acercamiento entre el resultado contable y la base imponible.

Este método excepcional de imputación temporal viene regulado por el artículo 31 del RD 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) y ha de ser aprobado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La resolución de la Administración tributaria podrá ser<sup>96</sup>:

- a) Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo.
- b) Aprobar un criterio alternativo de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.
- c) Desestimar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo.

El apartado 2 del artículo 31 del RIS contiene los datos que deben acompañar a la solicitud por parte del sujeto pasivo ante la Administración Tributaria. El primero de ellos solicita la descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal. Es decir, el criterio de imputación temporal que se propone no

---

<sup>96</sup> El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los Registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido este plazo sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado por el sujeto pasivo. Artículo 31.7 del RIS.

tiene por qué afectar a todos los ingresos y gastos de la entidad, sin embargo, y aunque nada se comenta al respecto, lo lógico sería que en el caso de que un gasto esté correlacionado con un ingreso, no se debería aplicar criterios de imputación temporal diferentes. Aunque, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro y debido a la especial debilidad que tiene el principio de correlación de ingresos y gastos, no supondría una especial limitación a la hora de aplicar esta posibilidad.

El segundo dato que debe contener la solicitud (artículo 31.2.b del RIS) se refiere a la descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Pero añade que «en el caso de que el criterio de imputación temporal sea de obligado cumplimiento, deberá especificarse la norma contable que establezca tal obligación». Estimo que el artículo 31.2.b del RIS está pensando en las relativamente frecuentes publicaciones de circulares o recomendaciones de diferentes organismos que, en atención al mayor peso del principio de prudencia, ante ciertos casos o a determinados tipos de entidades, recomiendan la contabilización de ciertas partidas utilizando el criterio de caja.

En principio puede resultar extraño este inciso pues si el espíritu del Impuesto sobre Sociedades es la aceptación de las normas contables, estas deberían admitirse directamente a efectos fiscales, salvo que exista otra norma en el propio TRLIS que contradiga o matice a la contable, en cuyo caso, no existiría ningún tipo de problemas ni habría lugar a solicitar reglas especiales a la Administración. Sin embargo, puesto que el artículo 19.1 del TRLIS impone el criterio de devengo como norma general, ha de ser el criterio de la Administración Tributaria, en función del plan presentado por el sujeto pasivo a fin de conseguir la imagen fiel, el motivo de ponderación que determine la aceptación o el rechazo de la solicitud presentada<sup>97</sup>.

Los otros dos datos que debe contener la solicitud para la aprobación de un criterio de imputación temporal diferente al de devengo son:

- c. «Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y

---

<sup>97</sup> A este respecto, CENCERRADO MILLÁN recoge diferentes resoluciones del TEAC rechazando o aceptando los distintos criterios presentados por los sujetos pasivos en desacuerdo con la Agencia Tributaria. CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones...”, 2004, *op. cit.*, pág. 69.

explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del sujeto pasivo.

- d. Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal y justificación que de su aplicación no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo».

Al utilizar otro criterio de imputación temporal, lo normal es que el pago del impuesto se anticipe o difiera. Estimo que este último apartado no se refiere al aspecto financiero del pago del Impuesto. Por otra parte, en general, la diferencia de imputación temporal no debe influir en la deuda impositiva total en un periodo largo de tiempo.

Con independencia de los “casos excepcionales” que puedan llevar a no seguir el criterio de devengo para la obtención de la imagen fiel; podríamos plantearnos si será obligatorio, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, que el nuevo criterio de imputación se haya seguido en los registros contables de la entidad. Ello es posible, es más sería obligatorio, desde el momento que el PGC-ESFL relativo a los principios contables en su punto 1 dispone que «en aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la Memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad».

La respuesta estimo que es afirmativa, ya que el artículo 31.1 del RIS dispone que «las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo podrán presentar una solicitud ante la Administración Tributaria para que el referido criterio tenga eficacia fiscal», presupone que el sujeto pasivo ha utilizado un determinado criterio contable, distinto al de devengo, y lo que se pretende es su validez a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

A pesar de todo lo dicho hasta ahora, queda por determinar el concepto más difícil, ¿qué se entiende por imagen fiel?, y, ¿en qué casos la aplicación de los principios contables, cuyo objetivo es llegar a la imagen fiel, no es suficiente para

conseguirla? ÁLVAREZ LÓPEZ opina que al ser siempre la realidad económica mucho más variada de lo que pueda preverse en cualquier compendio normativo, es posible que la imagen fiel requiera precisiones informativas no regladas, o incluso, el abandono de las consiguientes disposiciones<sup>98</sup>.

Una de las definiciones más citadas sobre el concepto de la imagen fiel es la debida a LEE G. A. para el que significa «la presentación de las cuentas, realizada de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, usando las cifras de la forma más correcta posible y también estimaciones razonables; presentándolas de forma que reflejen, dentro de los límites de la práctica contable actual, una fotografía libre de sesgos intencionados, distorsiones, manipulación, encubrimiento u ocultación de hechos. En otras palabras, ha de tenerse en cuenta el espíritu de la ley y, por tanto, el contenido ha de primar sobre la forma»<sup>99</sup>.

Por lo tanto, el concepto de imagen fiel supone un instrumento de flexibilidad, que contempla dos posibilidades que van más allá de las disposiciones legales<sup>100</sup>:

1. Cuando las disposiciones no sean suficientes para alcanzar la imagen fiel se suministrará información complementaria en la Memoria.
2. Excepcionalmente, cuando una disposición legal sea incompatible con la imagen fiel, ésta podrá dejar de ser aplicada, con la correspondiente información en la Memoria.

La doctrina coincide en que la introducción en la IV Directiva del concepto de imagen fiel<sup>101</sup> supone un intento de aportar a la contabilidad de los países europeos, no

---

<sup>98</sup> ÁLVAREZ LÓPEZ, J. M<sup>a</sup> C.: “La prioridad del fondo económico de las operaciones sobre su apariencia legal y el Plan General de Contabilidad”, *Técnica Contable*, n.º 623, 2001, pág. 200.

<sup>99</sup> LEE, G. A.: “Modern Financial Accounting”, Walton on Thames, Nelson, Surrey, 1981. Cita tomada de: OLIVERAS SOBREVIAS, E. *et al*: “El concepto de imagen fiel entre los auditores españoles”, *Técnica Contable*, n.º 611, 1999, pág. 779.

<sup>100</sup> CAÑIBANO CALVO, L.: “El concepto de imagen fiel y su aplicación en España”, *Partida Doble*, n.º 178, 2006, pág. 14.

<sup>101</sup> «Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. Tal supuesto de inaplicación deberá mencionarse en la Memoria y será debidamente motivado, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente». Artículo 2 de la Directiva 78/660/CEE (Cuarta Directiva).

anglosajones, un enfoque más anglosajón de flexibilidad y basado en la práctica profesional.

De todas formas, parece difícil pensar en una situación en que siguiendo los principios de contabilidad su desarrollo no se llegue a la obtención de la imagen fiel. Quizás sea en el ámbito de las entidades sin ánimo de lucro donde podemos encontrar uno de los ejemplos más claros sobre este problema. En concreto, me refiero a la norma de valoración 6 del PGC-ESFL que obliga a valorar los elementos del Patrimonio Histórico por su precio de adquisición, incluso aunque sea recibido como donación o legado.

En la imputación temporal de ingresos y gastos, resulta más difícil presentar ejemplos donde se deba aplicar un criterio distinto al de devengo. Hay que señalar que el criterio de reconocimiento de ingresos que siguen las empresas constructoras no supone la aplicación de un criterio distinto al de devengo, sino la concreción del mismo para determinadas operaciones, como tendremos ocasión de detallar cuando se trate el reconocimiento de los ingresos de las ventas de la actividad mercantil desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos.

Más dudoso sería la práctica mercantil, seguida por algunas entidades, de reconocer los ingresos cuando el producto está acabado, pero antes de que tenga lugar la transacción comercial constitutiva de la venta. A pesar de no ser un método aceptable, según la AECA, podría aplicarse a determinados bienes con precio fijado, mercado asegurado, y con unos gastos de comercialización no afectados por niveles significativos de incertidumbre<sup>102</sup>.

Por otra parte, hay que advertir sobre la incorrección de utilizar el criterio de caja para ciertos gastos que al término del ejercicio están perfectamente especificados en cuanto a su naturaleza, aunque indeterminados en su importe. En este caso, habrá que realizar una estimación razonable y objetiva con independencia de su consideración como partida deducible o no en el Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>102</sup> AECA: *Principios contables AECA*, segunda edición, Madrid, 1999, pág. 322.

### 3.2 Imputación fiscal de ingresos y gastos incorrectamente contabilizados.

Es posible que por error, negligencia, o cualquier otra circunstancia se incumplan las reglas temporales contenidas en el PGC-ESFL. En este supuesto, no sólo se estará incumpliendo la normativa contable sino que también se estará quebrantando la correcta formación de la base imponible correspondiente al periodo incorrectamente contabilizado. El artículo 19.3 del TRLIS trata de resolver las consecuencias fiscales que este hecho provoca.

El primer párrafo del apartado 3 del artículo 19 del TRLIS establece que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».

A pesar de la aparente rotundidad del párrafo anterior, en realidad no aporta ninguna novedad a lo ya establecido en el artículo 10.3 del TRLIS cuando remite al resultado contable para conformar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Es más, no es del todo exacto que sólo se exceptúe, de la previa contabilización a la libertad de amortización, pues, por ejemplo, tampoco es necesario la inscripción contable en la amortización acelerada de los regímenes especiales de las empresas de reducida dimensión o la especial amortización fiscal de los elementos objeto de arrendamiento financiero.

Aunque tampoco se puede tachar de superfluo el contenido de este primer párrafo del artículo 19.3. CENCERRADO MILLÁN comenta que al prohibir la deducción fiscal de un gasto en un ejercicio anterior al de su efectiva contabilización, supone un control añadido a una partida que reduce la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y no deja lugar a dudas sobre el distinto tratamiento que el legislador, en este caso, ha querido dar a los gastos respecto de los ingresos<sup>103</sup>. Los ingresos no están sometidos al requisito formal de contabilización, consecuencia lógica desde el interés recaudatorio de la Hacienda Pública, incluso el artículo 134.5 del TRLIS obliga,

---

<sup>103</sup> CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones...”, 2004, *op. cit.*, pág. 72.

para el caso de presunción de rentas no declaradas en la contabilidad, a imputarlas al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

El segundo párrafo del artículo 19.3 parte del supuesto de que los ingresos y gastos se han contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, si bien en un periodo distinto al que le correspondería por aplicación de los criterios generales de imputación temporal, independientemente del motivo que ha llevado a la entidad a esta contabilización.

Dicho párrafo establece que «los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores»<sup>104</sup>.

Hay que tener en cuenta que cuando hace mención a “apartados anteriores” se está refiriendo tanto al apartado 1 que establece el criterio general de devengo, como al apartado 2, es decir, aquél que se haya seguido para mostrar la imagen fiel. En la Sentencia del Tribunal Supremo de marzo de 2004 se hace una encendida defensa sobre la justicia de esta disposición, sobre todo si se la compara con la situación anterior a la Ley 43/1995, en concreto critica la conducta seguida en múltiples ocasiones por la Administración Tributaria consistente en que «cuando el sujeto contribuyente aumenta la base imponible declarada, porque imputa gastos a ejercicios siguientes, por considerarlos amortizables, aunque la Administración es sabedora de que no lo son,

---

<sup>104</sup> La Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 modifica la redacción del presente apartado del artículo 19 del TRLIS, a partir del 1 de enero de 2008, con el fin de adaptarla a la terminología prevista para el nuevo Plan General de Contabilidad pero sin cambiar su contenido.



calla y otorga, y espera a los ejercicios siguientes para negar la deducción como gasto a los imputados en ellos,... La Ley 43/1995 ha resuelto esta cuestión con toda lógica y equidad y así ha dispuesto en el artículo 19, apartado 3, segundo párrafo...»<sup>105</sup>.

Efectivamente, este criterio de imputación flexibiliza la situación en los que no hay perjuicio para la Hacienda Pública, evitando la estanqueidad del período impositivo, mejorando desde el punto de vista técnico la imposición de la renta real de la entidad. Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar, aún presenta importantes deficiencias.

Hay que tener en cuenta que la incorrección se produce también desde el punto de vista contable. A este respecto, el ICAC al referirse sobre las correcciones de errores de ejercicios anteriores, considera que «las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Por ello, en la medida que se detecten errores en la contabilidad, se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partidas implicadas. En todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21 “Cambios en criterios contables y estimaciones”, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad<sup>106</sup>, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto; el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias»<sup>107</sup>.

Para GARDE GARDE, la excepción al criterio del devengo prevista en el artículo 19.3 del TRLIS nace precisamente como excepción a dicho criterio y abre un camino alternativo a la declaración complementaria para la regularización de unos gastos y/o ingresos que no tuvieron el debido registro contable en su día, pero que desde el punto de vista contable y fiscal deberían regularizarse con el mismo criterio (contable y fiscal), “siempre que (como señala la norma) de ello no se derive una tributación

---

<sup>105</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 al recurso n.º 10108/1998.

<sup>106</sup> Para las entidades sin fines lucrativos la referencia se corresponde con la norma de valoración 22 del PGC-ESFL, la cual dispone que «por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto...».

<sup>107</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 34. Julio de 1998.

inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”<sup>108</sup>.

Desde el punto de vista fiscal, son cuatro las posibilidades que se pueden distinguir, es decir, gastos imputados antes/después del periodo que proceda e igualmente con los ingresos. Nosotros vamos a discriminar los casos según las peculiaridades que puedan presentarse en la aplicación del artículo que estamos examinando, a saber:

- Gastos contablemente imputados en un ejercicio anterior al que corresponde.
  - Gastos contablemente imputados en un ejercicio posterior.
  - Amortización inferior a la mínima según las Tablas de Amortización.
  - Ingresos contablemente imputados en un ejercicio distinto al debido.
- 
- Gastos contablemente imputados en un ejercicio anterior al que corresponde.

En el Impuesto sobre Sociedades, estos gastos no serán deducibles en el ejercicio, deberán realizarse los ajustes precisos en la base imponible calculada según el resultado contable para que no sean considerados como gastos del ejercicio, sino en otro posterior (el de su devengo). En cualquier caso, estos gastos ya han sido contabilizados y, por lo tanto, podrán ser deducibles en su momento oportuno.

En la contabilidad, la repercusión podrá ser distinta. Por ejemplo, si el mayor concepto de gasto contable se debe a una amortización, seguida con criterios técnicos y supone una cantidad mayor que la estimada como efectiva por el TRLIS, no habría que realizar ninguna modificación en los registros contables. Sin embargo, si se debe, por ejemplo, a una amortización excesiva provocada por los buenos resultados de la entidad, evidentemente habría que realizar el ajuste correspondiente.

- Gastos contablemente imputados en un ejercicio posterior.

Cuando un gasto se contabiliza en un momento posterior al de devengo, la aplicación artículo 19.3 supone un trato siempre beneficioso para la Hacienda Pública sin pretensión de penalizar al contribuyente.

---

<sup>108</sup> GARDE GARDE, J.: “El criterio del devengo y la prescripción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 11, 2004, <http://westlaw.es>.

En este supuesto, si seguimos la redacción literal del artículo 19.3, el sujeto pasivo tendrá que imputar el gasto en el periodo impositivo en el que ha realizado la imputación contable. Por lo tanto, la Hacienda habrá obtenido como mínimo la ventaja que supone el pago de un impuesto anticipado por parte del contribuyente. Es más, si como consecuencia de imputar el gasto en el periodo en que se contabiliza implica una mayor tributación, el sujeto pasivo deberá soportar sin más remedio la mayor tributación, puesto que dicho artículo no permite a éste la posibilidad de opción. Por el contrario, si al imputar el gasto en el periodo de su contabilización se derivase una menor tributación, entonces sí se imputaría al ejercicio en que se devengó.

En este caso, lo coherente sería que el sujeto pasivo pudiera formular declaraciones-liquidaciones complementarias solicitando la devolución de las cuotas pertinentes, puesto que los gastos sí están ya registrados en la contabilidad, si bien en un momento posterior al de su devengo; por supuesto, debería corregir el importe de estos gastos en la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio en donde se realizó la imputación contable. Aún quedaría el problema de los intereses que pudieran surgir por el pago anticipado del impuesto, si bien, parece razonable que éstos surgen por un error del sujeto pasivo y no ha de repercutir en contra de la Hacienda Pública.

Permitir la consideración del gasto en el ejercicio en la forma que establece el artículo 19.3, incumpliendo con el criterio de devengo, aunque puede perjudicar en algunos casos al contribuyente que, en principio, se ha de presumir que sólo ha cometido un simple error en la llevanza de la contabilidad sin juzgar otro tipo de intenciones, puede resultar acertada en función de una mayor simplicidad en la gestión del Impuesto.

Queda la cuestión de cómo valorar si la integración del gasto en el periodo de su contabilización, origina una menor tributación a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los artículos 19.1. y 19.2. Según la DGT «el sujeto pasivo deberá comparar la tributación que resulta de las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos en los que se contabiliza el gasto respecto de las liquidaciones que resultaría de imputar tales gastos en aquellos otros periodos, anteriores, en que se devengaron. Para determinar la existencia o no de esa menor tributación deberá tenerse en cuenta el derecho de la

Administración Tributaria para exigir la deuda resultante de dichas liquidaciones, es decir, el posible efecto de la prescripción. Así, la contabilización de un gasto en un ejercicio, cuya procedencia es de ejercicios que en ese momento estuviesen prescritos, supone que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a estos últimos ejercicios, en los cuales la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, pues, de admitirse la regla especial, resultaría una menor tributación que la derivada de imputarlos al ejercicio en que se devengaron»<sup>109</sup>.

Comenta GARDE GARDE que introducir la prescripción supone establecer una limitación temporal para la aplicación de este criterio de imputación que no rompa el criterio del devengo sino que lo flexibiliza al establecer un procedimiento alternativo a la declaración complementaria, y dicha interpretación no resulta de recibo en una concepción del Impuesto que intenta cerrar la brecha entre el beneficio contable y el beneficio fiscal y en el que sobran argumentos coherentes para rechazarla; entre otros se pueden citar<sup>110</sup>:

- La norma no limita expresamente el período al que debe referirse la comparación. El hecho de que uno de los períodos comparables (el del devengo) esté prescrito, no impide que el contribuyente deba y pueda justificar la tributación que hubiera correspondido en tal ejercicio, como así lo quiere y lo exige la Administración en otros supuestos similares: compensación de bases imponibles negativas, etcétera.
- Es evidente que no existe tal limitación cuando el propio Reglamento del Impuesto en su artículo 2.1, último párrafo, prevé la aplicación del artículo 19.3 durante los períodos impositivos en que tiene lugar la amortización de los elementos contables que en muchos casos tienen un período máximo de amortización muy superior al período de prescripción (4 años).
- Plantear que por el hecho de que el ejercicio comparable esté prescrito nunca será posible imputar a dicho ejercicio el gasto que le corresponde con el criterio del devengo y, por tanto, siempre se derivará una menor tributación para la Hacienda con la imputación del gasto en un ejercicio posterior, supone utilizar la prescripción con una finalidad que no tiene.

---

<sup>109</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2498-03 de 26/12/2003.

<sup>110</sup> GARDE GARDE, J.: “El criterio del devengo...”, 2004, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

En el mismo sentido, CENCERRADO MILLÁN al referirse sobre la necesidad de tener en cuenta el periodo de prescripción a fin de comparar la menor tributación comenta que «dicha interpretación provocaría una sobreimposición, buscando el mero interés recaudatorio de la Hacienda Pública, que, por un lado, es contraria al principio de capacidad económica, ya que obliga a la sociedad a tributar por una renta ficticia derivada de la omisión de algunos gastos necesarios para la obtención de los ingresos computados; y por otro lado, no es coherente con la finalidad del precepto, que busca exclusivamente evitar todo perjuicio para la Hacienda Pública derivado de la alteración de la regla de imputación temporal, pero que no pretende penalizar al contribuyente con una mayor tributación»<sup>111</sup>.

Aparte del efecto de la prescripción, se entiende que para determinar si existe una menor tributación no habrá que tener en cuenta el alcance temporal que supone el anticipo o diferimiento del impuesto. Para el análisis de la comparación de las cuotas tributarias sólo habrá que tener en cuenta sus efectos sobre «las bases imponibles, los tipos de gravamen y las bonificaciones y deducciones del impuesto que hayan podido derivarse de la contabilización inadecuada en cualquier periodo impositivo»<sup>112</sup>.

Al ser el Impuesto sobre Sociedades un tributo proporcional, y puesto que no estamos en el caso de los dos tipos impositivos que presentan las empresas de reducida dimensión, en principio puede parecer difícil que la imputación del gasto en un periodo distinto al de devengo ocasione una tributación inferior. No obstante, en las entidades sin fines lucrativos, sí que pueden presentarse con facilidad problemas de este tipo. Podemos pensar en el caso de una entidad que tribute por la Ley 49/2002 y al perder los requisitos establecidos en dicha Ley tuviera que tributar según el régimen especial de las entidades parcialmente exentas del TRLIS. En este supuesto, la imputación de un gasto en un ejercicio posterior conduciría a una menor tributación total.

- Amortización inferior a la mínima según las Tablas de Amortización.

Quizás, el caso más frecuente que suele presentarse de gastos contabilizados en un momento posterior al de su devengo, según los criterios fiscales, sucede cuando la

---

<sup>111</sup> CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones...”, 2004, *op. cit.*, pág. 82.

<sup>112</sup> *Ibidem*, pág. 77.

entidad opta por el método de amortización según las Tablas de Amortización oficialmente aprobadas y, en unos ejercicios amortizan algunos activos por un coeficiente lineal inferior al que se desprende del periodo máximo de amortización, mientras que en ejercicios posteriores se amortiza por un coeficiente lineal superior al máximo. Este supuesto es tratado de forma especial por el artículo 2.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, hay que señalar que el artículo 11 del TRLIS contempla como deducibles las cantidades amortizadas del inmovilizado material o inmaterial que se correspondan con la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Además, «se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- ...
- e) El sujeto pasivo justifique su importe...».

Por otra parte, el artículo 2.1 del RIS, en su último párrafo, dispone que «a los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior [coeficiente lineal que se deriva del periodo máximo de amortización], se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior [coeficiente lineal máximo], corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad».

Supongamos un simple caso de dos ejercicios. En el primero se ha amortizado por un importe menor que el obligado por coeficiente lineal mínimo, mientras que en el segundo se ha dotado un importe superior al coeficiente lineal máximo. Gráficamente representamos por las alturas de los rectángulos la cantidad amortizada contablemente en cada ejercicio y, en el eje de ordenadas, marcamos la amortización fiscal máxima y mínima permitida:



TRLIS, admite como depreciación efectiva un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración en las condiciones establecidas en el artículo 5 del RIS.

Ante la dificultad de aportar la prueba requerida del exceso de amortización sufrida en el ejercicio, el sujeto pasivo podría acudir a la regla de imputación temporal del artículo 19.3 y, en este caso, estimamos que debería ser fiscalmente deducible la depreciación efectiva que, en el Impuesto de Sociedades, entiende como tal según el método de las tablas de amortización oficialmente aprobadas y que no tiene por qué restringirse a la amortización mínima, pudiendo amortizar una cantidad que pueda alcanzar la cantidad permitida por el coeficiente lineal máximo para dicho bien. El artículo 19.3 del TRLIS, no hace ninguna remisión reglamentaria que permita modificar o restringir lo que en él se establece. Por lo tanto, se propone la posibilidad de ampliar la amortización, contabilizada en su momento e inferior a la amortización mínima, hasta la cantidad correspondiente al coeficiente lineal máximo; eso sí, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, circunstancia que fácilmente puede suceder, con la interpretación que realiza la DGT del artículo 19.3 del TRLIS, cuando se intente aplicar este caso especial a ejercicios que estén fuera del periodo de prescripción.

Hay que recordar la reiterada doctrina del Tribunal Supremo en el sentido de que las normas reglamentarias de desarrollo de un texto legal no pueden, en ningún caso, limitar las facultades ni las posibilidades de actuación contenidas en la Ley dado que «de acuerdo con su naturaleza deben limitarse a establecer las reglas o normas precisas para la explicitación, aclaración y puesta en práctica de los preceptos de la Ley, pero no contener mandatos normativos nuevos y más restrictivos de los contenidos en el texto legal»<sup>114</sup>.

Un caso distinto podría ser cuando la entidad opte por la aplicación del método de amortización según las Tablas de Amortización y utilice un coeficiente de amortización lineal comprendido entre el coeficiente máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización según las mismas. En este caso si, por ejemplo, la entidad decidiera contabilizar en un periodo



impositivo posterior la diferencia entre el coeficiente máximo de amortización y el importe efectivamente amortizado en ejercicios pasados, el mismo no tendría la consideración de fiscalmente deducible del periodo impositivo en que se contabilice, ni tampoco de los anteriores, en la medida en que la depreciación efectiva de tales ejercicios fue la resultante de aplicar el coeficiente lineal elegido por la entidad. Es decir, solamente será gasto deducible del periodo impositivo en que se efectúe la “regularización” contable, el importe de la amortización que resulte de la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo previsto en la Tablas<sup>115</sup>. Por lo tanto, no habría otra posibilidad sino recurrir a la prueba de la depreciación realmente sufrida para que, fiscalmente, sea admitido el exceso de amortización contabilizado. No obstante, siempre será posible el correspondiente ajuste, por el exceso de amortización, en la base imponible del ejercicio en que se contabiliza por exceso y su consideración como gasto deducible en los siguientes periodos; dentro de los límites que este método de amortización establece como depreciación efectiva para cada periodo.

Sobre el trato discriminatorio en relación con otros sistemas de amortización, hay que tener en cuenta que lo establecido en el artículo 2.1 del RIS se refiere sólo al caso de que la entidad haya elegido el método de amortización según las Tablas oficialmente aprobadas. Si se hubiera elegido el método de porcentaje constante o el de los números dígitos se podría aplicar, sin ningún tipo de restricción, el artículo 19.3 y aplicar, en su caso, el exceso de amortización a ejercicios anteriores hasta el máximo permitido.

- Ingresos contablemente imputados en un ejercicio distinto al debido.

Si un ingreso se imputa contablemente en un ejercicio anterior al de su devengo (o al que le correspondería en aplicación del criterio adoptado por el artículo 19.2 del TRLIS), se le aplica lo dispuesto para los gastos contabilizados en un periodo posterior al de su devengo. Es decir, la entidad debe incluir dichos ingresos en la base imponible del ejercicio en que se contabiliza. Ahora bien, si dicha inclusión origina una tributación inferior a la que le hubiera correspondido de haber realizado una correcta imputación fiscal, deberá realizar una corrección en la base imponible de este ejercicio, que

---

<sup>114</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2006 al recurso n.º 3/2005.

<sup>115</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1806-99, de 06/10/1999.

lógicamente habrá de realizarse en otro posterior al de su imputación contable, e imputarse al periodo que fiscalmente le corresponde.

Además, CENCERRADO MILLÁN<sup>116</sup> señala cómo en este caso el juego de la prescripción puede llevar a situaciones absurdas. Por ejemplo, un ingreso contabilizado por anticipado al que el artículo 19.3 obligara a imputarlo fiscalmente en el ejercicio de su contabilización, puede provocar que si la Administración realizara, posteriormente, una comprobación en el periodo en el que la contabilización del ingreso acabara de prescribir, echaría en falta un ingreso, según el criterio de devengo, que no se correspondería con un ingreso equivalente en otro periodo (por estar ya prescrito), lo que obligaría al sujeto pasivo a regularizar su situación y a una doble tributación del ingreso incorrectamente contabilizado.

Por el contrario, si el ingreso se contabiliza en un momento posterior al de su devengo, no podrá reconocerse, en ningún caso, en el periodo impositivo en que se haya realizado su registro contable, sino que habrá de imputarse en la forma prevista en los artículos 19.1 ó 19.2.

### **3.3 Operaciones con precio aplazado.**

Las entidades sin ánimo de lucro pueden realizar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria<sup>117</sup>, y aunque la Ley 49/2002 exige que el desarrollo de estas explotaciones económicas no ha de vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia (en relación con empresas que realicen la misma actividad) ello no impide que en el desarrollo de estas actividades puedan utilizar los instrumentos y estrategias propias de cualquier empresa mercantil, como pueden ser las ventas con precio aplazado.

El artículo 19.4 del TRLIS considera operaciones a plazos o con precio aplazado, «las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente,

---

<sup>116</sup> CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones...”, 2004, *op. cit.*, pág. 83.

<sup>117</sup> Según el artículo 3.3 de la Ley 49/2002, pueden acogerse a este régimen fiscal privilegiado si el importe neto de la cifra de negocios de estas actividades no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad, y siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año». Para estas operaciones el TRLIS contempla, de forma opcional, una excepción al principio de devengo permitiendo utilizar el criterio de caja.

El TRLIS define su propio ámbito objetivo de aplicación sobre las operaciones a plazo a las ventas y ejecuciones de obra. Por lo tanto, no puede ampliarse a otras operaciones como pueden ser las prestaciones de servicios. La DGT se pronuncia con motivo del traspaso de una cartera de clientes con precio aplazado. En dicha contestación argumenta que «las operaciones de venta a las que se refiere el artículo 19.4 son las identificadas como tales por el derecho común, las que encajen en los límites delimitados por los artículos 1.445 y siguientes del Código Civil dedicados a la regulación del contrato de compra y venta... Por tanto, el traspaso de la cartera de clientes podrá considerarse una operación a plazos, en el sentido del artículo 19.4, si los términos contractuales en los que se haya ejecutado permiten afirmar que se ha realizado, según indica el citado artículo 1.445<sup>118</sup> del Código Civil, una entrega de cosa determinada a cambio de precio cierto, transmitiendo con ello la propiedad del bien entregado. Las mencionadas condiciones parecen darse en el supuesto concreto planteado si se asignan al adquirente los contratos de venta así como todos los derechos y obligaciones relativos a los mismos. No será óbice para ello la naturaleza inmaterial del bien transmitido (una posición jurídica compleja integrada, básicamente, por derechos y expectativas sobre los clientes pero también por obligaciones), ya que el propio Código Civil contempla la compraventa de “bienes incorpóreos” (artículo 1464)»<sup>119</sup>.

Por otra parte, no habrá problemas en la aplicación del artículo 19.4 a las permutas de bienes ya que el artículo 346 del Código de Comercio dictamina que se regirán por las mismas reglas establecidas para la compraventa, siempre que transcurra más de un año entre la entrega del bien y la percepción de su contrapartida<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> «Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente». Artículo 1.445 del Código Civil.

<sup>119</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 0349-01 de 19/02/2001.

Respecto al momento de la entrega hay que señalar que el concepto de compraventa para el Código Civil viene presidido por su objetivo rector de transmisión de la propiedad (artículo 1.445 del Código Civil). Sin embargo, la compraventa se perfecciona por el consentimiento o acuerdo de las partes sobre la cosa objeto del contrato y el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado<sup>121</sup>.

Así, la compraventa no es un contrato traslativo, sino meramente obligatorio. El vendedor ha de entregar la cosa objeto del contrato, pero no transmite por sí el dominio de esa cosa. La propiedad de la cosa comprada sólo se adquiere cuando al contrato se añade la tradición de aquélla (artículos 609 y 1095 del Código Civil), es decir cuando el comprador toma posesión de la cosa que le entrega el vendedor»<sup>122</sup>. Por otra parte, el artículo 1.463 del Código Civil dispone que la entrega de los bienes muebles se efectuará «por la entrega de las llaves del lugar o sitio donde se hallan almacenados o guardados; y por el solo acuerdo o conformidad de los contratantes, si la cosa vendida no puede trasladarse a disposición del vendedor en el instante de la venta, o si este la tenía ya en su poder por algún otro motivo».

Ahora bien, la posesión necesita del consentimiento del comprador, el vendedor deberá poner la cosa vendida poniendo ésta a “disposición del comprador” en el tiempo y lugar en el que deba realizarse la entrega. Comenta URÍA GONZÁLEZ que «esto no quiere decir que entrega y puesta a disposición sea la misma cosa. La puesta a disposición no es más que el término de la actividad que corresponde al vendedor de la entrega. Una vez que el vendedor pone las cosas a disposición del comprador, la realización o no de la entrega o tradición dependerá (salvo causa de fuerza mayor) de la voluntad del comprador; dependerá de éste, recibiendo o rechazando la cosa, tome o no posesión de la misma»<sup>123</sup>.

Por lo tanto, en la entrega del bien existen dos actos claramente diferenciados, el de puesta a disposición y el de la recepción, esta distinción es válida tanto en las ventas

---

<sup>120</sup> Ver, por ejemplo, la contestación de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas n.º 0355-04 de 23/02/2004.

<sup>121</sup> Artículo 1.450 del Código Civil.

<sup>122</sup> URÍA GONZÁLEZ, R.: *Derecho Mercantil*, vigésimo tercera edición, Marcial Pons, 1996, pág. 650.

<sup>123</sup> *Ibidem*, págs. 654 y 655.

civiles como mercantiles<sup>124</sup>. Así se ratifica en el artículo 338 del Código de Comercio al disponer que «los gastos de la entrega de los géneros en las ventas mercantiles serán de cargo del vendedor hasta ponerlos, pesados o medidos, a disposición del comprador, a no mediar pacto expreso en contrario. Los de su recibo y extracción fuera del lugar de la entrega, serán de cuenta del comprador».

Nuestra jurisprudencia ha seguido el camino más simple de reputar entregada la cosa (*traditio ficta*) cuando queda a la disposición del comprador o se factura por su cuenta y riesgo<sup>125</sup>. Así pues, a partir de este momento y hasta la fecha del vencimiento del último plazo deberá transcurrir más de un año para considerar la operación como una venta a plazos en los términos definidos en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 19.4 del TRLIS dispone que para las «operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio de devengo».

La redacción de este artículo no termina de separar, dentro de la renta obtenida por la venta a plazos, la parte correspondiente al beneficio de la operación propiamente dicha de los intereses cobrados por el aplazamiento del pago. Entiendo que los intereses explícitos por el aplazamiento que supone las ventas a plazos deben reconocerse como ingresos financieros, que habrá de imputarse de acuerdo con un criterio financiero desde el momento en que se realizó la venta hasta la fecha del último plazo.

La imputación fiscal de las ventas a plazos no exige la llevanza de la contabilidad con este mismo criterio. El último párrafo del artículo 19.4 del TRLIS establece que «lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas». De hecho el Plan General de Contabilidad no contempla

---

<sup>124</sup> Hay que tener en cuenta que el Código de Comercio no establece una regulación completa, por lo que es preciso acudir a las disposiciones civiles para integrar el insuficiente sistema legal mercantil.

<sup>125</sup> URÍA GONZÁLEZ, R.: *Derecho Mercantil...*, 1996, *op. cit.*, pág. 652.

expresamente este caso y el ICAC se ha manifestado en el sentido de que no es admisible el diferimiento del reconocimiento de los ingresos por la venta<sup>126</sup>.

Es verdad que el mayor riesgo de impago junto al principio de prudencia podría, en principio, recomendar el reconocimiento de los ingresos en función de los cobros recibidos. Manifiesta BESTEIRO VARELA y SÁNCHEZ ARROYO que «comoquiera que las ventas a plazos cuentan con el requisito de la realización y con el mecanismo de las provisiones no sería, en principio, necesario el adoptar ningún criterio contable especial», sin embargo, a renglón seguido comenta que «no obstante, la mayor incertidumbre que tienen los cobros de ventas a plazos, la situación financiera de los clientes y sus posibilidades de pago pueden variar durante el tiempo del aplazamiento; el valor de los productos a recuperar, en caso de incobrables, puede disminuir el precio de tal forma que sea menor que el importe de la deuda y, también, la conveniencia de establecer una adecuada correlación en la periodificación de ingresos y gastos hace que la doctrina contable aporte diversos criterios específicos de contabilización para operaciones de venta a plazos... A pesar de ello la contabilización de las ventas a plazos a través de métodos especiales, sólo es aconsejable en casos excepcionales»<sup>127</sup>.

Según la AECA<sup>128</sup>, una vez deducidos los intereses financieros, los ingresos correspondientes a las ventas a plazos deben reconocerse en el mismo momento en que se produce la entrega del bien, momento en el que asimismo deben imputarse a los resultados los costes correspondientes, reconociendo asimismo los beneficios derivados de la operación. Excepcionalmente, en casos de elevada incertidumbre, podrá aplazarse el reconocimiento de los beneficios, pudiendo utilizarse uno de los siguientes criterios:

- a) Proporcionalmente en cada uno de los momentos del cobro de los diferentes plazos, de forma tal que, del importe recibido, se escinden dos porciones: una, que se considerará como recuperación del coste, mientras que la otra se reconocerá como beneficio.
- b) Igualmente, en los momentos de cobro, pero después de haber cubierto el coste en primer término, con lo que, hasta que todo el coste no se haya

---

<sup>126</sup> ICAC. Consulta 2 del BOICAC n.º 36. Diciembre de 1998.

<sup>127</sup> BESTEIRO VARELA, M.A. y SÁNCHEZ ARROYO, G.: *Contabilidad Financiera y de Sociedades*, cuarta edición, Ediciones Pirámide, 1996, pág. 174.

<sup>128</sup> AECA: *Principios Contables...*, 1999, *op. cit.*, pág. 329.

recuperado en su totalidad, no se procederá al reconocimiento de beneficio alguno.

Como se puede observar, el primer criterio seguido por la AECA coincide con la alternativa que propone el artículo 19.4 del TRLIS al criterio general de devengo en las ventas a plazos.

El segundo método denominado “recuperación del coste total” fue aceptado por el Tribunal Supremo para una empresa inmobiliaria con la consideración de que la empresa no pretendía diferir el Impuesto sino que su objetivo era mostrar la imagen fiel de la misma<sup>129</sup>. Esta conclusión se basaba en la normativa vigente en el momento enjuiciado, Ley 61/1978, y en especial en su desarrollo reglamentario RD 2631/1982; el Reglamento vigente en ese momento hacía mención específica a las ventas a plazos (lo que no ocurre en el actual RIS) y venía a reproducir el contenido del artículo 19 del TRLIS pero en un orden diferente lo que provocaba que la contabilización específica de las ventas a plazos fuera considerado como un método propio con el objetivo de expresar la imagen fiel. Se abría así la posibilidad de aplicar criterios de imputación distintos al de prorrateo de los ingresos en proporción de los cobros efectuados.

Entiendo que la actual normativa del Impuesto sobre Sociedades especifica claramente la forma de imputación fiscal de las ventas con precio aplazado y, por lo tanto, no sería correcto admitir el método contable de la recuperación del coste total lo que a su vez supone diferir el pago del Impuesto.

Otro argumento que puede esgrimirse para justificar la contabilización excepcional de la venta a plazos es el tema de la liquidez, de forma que en un momento determinado la entidad podría lucir en su cuenta de resultados unos ingresos por ventas y, sin embargo, tener dificultades para el pago de la deuda tributaria correspondiente.

Como es de esperar, si en una venta a plazos se termina cobrando de forma anticipada, habrá que integrar en la base imponible de ese ejercicio la renta aún pendiente. Así lo establece el tercer párrafo del artículo 19.4 del TRLIS: «en caso de

---

<sup>129</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2004 al recurso n.º 4797/1999.

producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación».

En este punto, el Impuesto sobre Sociedades compara el endoso y el descuento con el cobro anticipado, sin embargo, en aquellas operaciones no desaparece la responsabilidad de quien las realiza. Parece, por tanto, que el TRLIS considera que, en este tipo de situaciones, se ha producido una entrada en tesorería con lo que desaparece un posible problema de liquidez en el pago del Impuesto y se está en unas condiciones de riesgo que pueden ser cubiertas con las oportunas provisiones.

Por otra parte, la expresión “cobro anticipado” debe incluir la cesión del crédito acaecido con motivo de la operación de venta a plazos, ya que la cesión de créditos es una forma de transmisión de créditos, regulada por los artículos 1.520 y siguientes del Código Civil que libera de toda responsabilidad al cedente<sup>130</sup>.

En las ventas a plazos también se suele dar la situación contraria a la que acabamos de tratar, es decir, llegado el momento del plazo correspondiente se retrasa su cobro efectivo. Por ejemplo, supongamos el caso de una entrega con un único cobro aplazado más de un año, si llegado el momento se retrasa su cobro estimo como incorrecto posponer la integración de la renta en la base imponible hasta que se produzca dicho cobro, sin perjuicio de que, cuando se reúnan los requisitos necesarios, pueda dotarse la provisión pertinente por créditos de dudoso cobro.

Comenta MARCO SERRANO que la posibilidad de utilizar fiscalmente un criterio distinto al de devengo en las ventas a plazos, puede crear una cierta indeterminación para algunas entidades sin ánimo de lucro acerca del régimen fiscal aplicable. Pone el caso de una entidad que sólo ha efectuado una venta, si dicha entidad pretende acogerse a la Ley 49/2002, es condición necesaria según los artículos 3.2 y 14.3 de esta Ley, que el ingreso producido por la venta ha de aplicarse a los fines de interés general en un plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido la respectiva renta y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio. El

---

<sup>130</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal de ingresos y gastos (III)”, *Estudios financieros*, n.º 200, 1999, pág. 108.



problema se plantea en determinar el presupuesto de hecho determinante del nacimiento del cómputo de dicho plazo, si la venta o la obtención del ingreso<sup>131</sup>.

En cierta medida, la DGT se ha pronunciado al respecto, si bien por un motivo diferente, se trata de la transmisión de un terreno realizada por la entidad sin ánimo de lucro en 1998 en la que se aplicó el criterio de las ventas a plazos; surgía la duda sobre si era aplicable la exención contenida en el artículo 6 de la Ley 49/2002. La DGT responde que «según dispone el artículo 19.4 del TRLIS, en las operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se realicen los correspondientes cobros, en el caso planteado, las rentas que correspondan a los cobros de los ejercicios 2003 y 2004, se entenderán obtenidas en estos dos ejercicios, y estarán exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 6.3 de la Ley 49/2002»<sup>132</sup>.

---

<sup>131</sup> MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Estudios Financieros*, n.º 250, 2004, pág. 14.

<sup>132</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2076-04 de 20/12/2004.

## Capítulo 4.

### La actividad mercantil en las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades sin fines lucrativos pueden realizar actividades mercantiles que coadyuven a sostener los gastos propios de las actividades relacionadas con su objeto social. Las reglas de contabilización para este tipo de ingresos y gastos van a presentar las mismas particularidades que las que puedan aparecer en las empresas mercantiles.

En general, si las actividades correspondientes a las explotaciones económicas están alejadas del objeto social de la entidad no lucrativa, estarán gravadas en el Impuesto sobre Sociedades, salvo casos muy concretos como veremos. La base imponible del Impuesto estará compuesta por los ingresos obtenidos de dicha actividad deducidos los gastos correspondientes a dichos ingresos. La mayor dificultad puede consistir en determinar los gastos que deben relacionarse con la actividad mercantil gravada.

El artículo 8.2 de la Ley 49/2002 dispone que no tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades:

- a. «Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.  
(...)
- c. Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas».

Igualmente, el artículo 122.2 del TRLIS ordena que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta Ley:

- a. «Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el

porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- b. Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas...».

En resumen, las entidades sin fines lucrativos que tributan según lo previsto para las entidades parcialmente exentas del TRLIS, imputarán las rentas de su actividad mercantil en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, como apuntábamos anteriormente, las entidades que puedan acogerse al régimen establecido por la Ley 49/2002, si bien en principio las actividades económicas ajenas al cumplimiento de su objeto o finalidad específica están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, en determinadas circunstancias se les permiten que ciertas rentas puedan no incluirse en la base imponible del Impuesto.

En concreto, el artículo 7.12 de la Ley 49/2002 declara exentas las rentas de explotaciones económicas de escasa relevancia, considerando como tales, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros. Asimismo, el artículo 7.11 de la misma Ley, declara también exentas las rentas de 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. Para tener este carácter meramente auxiliar o complementario, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no podrá exceder del 20% de los ingresos totales de la entidad.

#### **4.1 Reconocimiento de ingresos y gastos de la actividad mercantil.**

La variada tipología de las entidades sin fines lucrativos implica que prácticamente cualquier actividad puede ser desarrollada por estas entidades, lo que a su vez implica que el origen de los ingresos y gastos de las entidades sin ánimo de lucro pueden ser extraordinariamente variadas.

En referencia a los ingresos, el PGC-ESFL no contiene una definición expresa de los mismos. Dicho término trata de comprender cualquier aumento de los recursos económicos de la entidad que no sea una aportación de socios. La AECA define el ingreso como «un incremento en los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o un decremento de los pasivos exigibles, que originan aumentos de los fondos propios y no están relacionados con las aportaciones de los partícipes en este neto patrimonial»<sup>133</sup>.

En el borrador del Plan General de Contabilidad se definen los ingresos como «incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios»<sup>134</sup>.

La cuantificación de los ingresos, con carácter general, se llevará a cabo tomando como base el valor monetario de la contrapartida recibida por los bienes entregados o cedidos y los servicios prestados por la empresa a terceros<sup>135</sup>.

El reconocimiento contable de los ingresos implica una serie de operaciones tales como: establecimiento de condiciones, imputación temporal, valoración y clasificación. Si bien, como comenta ÁLVAREZ LÓPEZ, «es bastante habitual referirse al reconocimiento del ingreso, entendido básicamente como proceso de asignación temporal, de modo que otras cuestiones como la valoración o la disposición formal se estudian aparte»<sup>136</sup>. Para la AECA, una partida debe reconocerse como ingreso en la Cuenta de Resultados cuando se verifiquen los siguientes requisitos<sup>137</sup>:

---

<sup>133</sup> AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Marco Conceptual 7.3.2.

<sup>134</sup> Como comenta la AECA, ciertas partidas como aplicaciones de las provisiones o los trabajos de la empresa para sí misma, no merecen la consideración de ingresos, sino que pretenden compensar importes inscritos en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos. AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Documento 13.1.

<sup>135</sup> En circunstancias excepcionales, por razones de mayor objetividad o prudencia, puede resultar aconsejable valorar los ingresos en función del valor de lo entregado o de los servicios prestados, siempre que sea más fácilmente determinable o más significativo que el valor de la contrapartida recibida. AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Documento 13.1.

<sup>136</sup> ÁLVAREZ LÓPEZ, J. M<sup>a</sup>. C.: “El reconocimiento contable del ingreso. Análisis de diversas posibilidades”, *Técnica Contable*, n.º 575, 1996, pág. 768.

<sup>137</sup> AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Marco Conceptual 7.8.4.

- Su reconocimiento implica el simultáneo reconocimiento de un activo (o de un incremento del mismo) o la desaparición o disminución de un pasivo exigible.
- Su cuantía pueda medirse con fiabilidad.
- Debe atender a la hipótesis básica de devengo, y se considerarán devengados cuando la entidad haya cumplido con un proceso de obtención y venta de productos o servicios, que le da derecho a una contraprestación o a un incremento de activos o disminución de pasivos exigibles por cualquier causa.
- Deben estar realizados<sup>138</sup>, es decir, debe haberse perfeccionado el hecho que determina la corriente real y, al mismo tiempo, debe haberse constatado la existencia del incremento de recursos económicos, por haberse recibido por ellos una contraprestación o por haber surgido el derecho a la misma.

En muchas ocasiones, el reconocimiento de los ingresos en la Cuenta de Resultados se difiere a ejercicios posteriores mediante el reconocimiento de una partida del pasivo del Balance, “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, como una rúbrica intermedia entre los fondos propios y los acreedores. En estos supuestos se suceden una doble operación de registro. Por una parte, se reconocen contablemente en el momento en que se haya producido una transacción que origine un incremento de los activos netos por aumento de la tesorería u otros bienes o derechos, o por disminución de pasivos. Por otra parte, se imputan a resultados a lo largo de los ejercicios sucesivos en que se consideren devengados<sup>139</sup>.

Los principios contables que ampara esta doble anotación registro son el de registro junto con el de devengo. El principio de registro prescribe que “los hechos

---

<sup>138</sup> Según el Documento 13 de la AECA, se considera que un ingreso ha sido realizado, y en consecuencia ha de registrarse contablemente como tal, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El cobro del precio o la obtención de la contraprestación acordada están razonablemente asegurados, es decir, se ha producido ya la recepción del efectivo o la contraprestación acordada o existen garantías suficientes de que van a recibirse en el futuro (el hecho de que la contraprestación se perciba en especie no debe ser obstáculo para su contabilización como ingreso).
- b) Las operaciones de las que se deriva el ingreso han sido realizadas en firme y se han ejecutado materialmente.
- c) No existen riesgos significativos de que la transacción sea sustancialmente anulada, lo que supondría la devolución de los bienes recibidos, la cancelación de los derechos o la aparición de obligaciones por las prestaciones ya recibidas por la entidad, según los casos.
- d) Los costes totales correspondientes a los ingresos pueden estimarse de manera razonable y se registran simultáneamente con aquéllos.

económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen”. Dicho principio tiene la finalidad de reflejar las operaciones mientras que el de devengo incorpora un criterio netamente económico, como es el de servir para determinar, junto a otros principios, cuándo deben de incorporarse los ingresos y gastos en la Cuenta de Resultados.

Para las ventas de bienes y servicios de la actividad mercantil, el PGC-ESFL reserva los subgrupos 70 y 71 para recoger estas partidas que, consecuentemente con todo lo dicho, no presentan variaciones dignas de mención respecto al contenido previsto en el PGC.

En definitiva, las ventas de bienes deben reconocerse cuando todos los riesgos y rendimientos significativos de la propiedad se hayan transferido, el importe del precio de venta sea fijo o determinable, todos los actos importantes relativos a la ejecución se hayan completado y no existan otras incertidumbres importantes.

Estas reglas generalmente se cumplen cuando se envían los bienes, y así se desprende de la definición del PGC-ESFL sobre las cuentas 700/701/... «transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de la actividad de la entidad mediante precio».

En las prestaciones de servicios, los ingresos deberán reconocerse, como regla general, a medida que se cubra el servicio, siempre que pueda ser medido de forma fiable. El apartado 20 de la NIC 18 dispone que el ingreso por prestación de servicios debe reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha de balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad.
- b) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad, y

---

<sup>139</sup> MORALA GÓMEZ, M<sup>a</sup> B.: “Los ingresos diferidos”, *Técnica Contable*, n.º 541, 1994, pág. 51.

- d) Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

Respecto a los gastos, el borrador del Plan General de Contabilidad los define como «decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales».

La AECA enumera como conceptos más usuales de gasto el importe monetario correspondiente a<sup>140</sup>:

- Los recursos consumidos o cancelados en el ejercicio, como consecuencia de activos que han causado baja, pasivos exigibles reconocidos o servicios prestados, como contraprestación en una transacción.
- La fracción imputable al ejercicio de las disminuciones de activo (gastos a distribuir en varios ejercicios, amortizaciones).
- Las pérdidas que ponen de manifiesto disminuciones reales o potenciales en el valor de los activos o aumentos en los pasivos.
- Los pasivos exigibles reconocidos o los activos cedidos a título gratuito.

La imputación temporal de los gastos debe responder a los siguientes criterios<sup>141</sup>:

1. La imputación como gastos de un ejercicio de partidas derivadas de activos dados de baja, total o parcialmente, en inventario tendrá lugar cuando se produzcan alguna de las siguientes circunstancias:
  - a) Que el coste de estos activos venga asociado a unos ingresos reconocidos en el ejercicio, por lo que tenga que incorporarse como gasto en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos.
  - b) Que no pueda esperarse razonablemente la generación de ingresos asociados a estos activos en el futuro, por lo que proceda su inmediata cancelación.
2. En consecuencia, el reconocimiento de los ingresos de un período implica la imputación al mismo de los gastos asociados con aquellos ingresos, aun

---

<sup>140</sup> AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Marco Conceptual 7.3.3.

<sup>141</sup> *Ibidem*, Documento 17.2.2.2.

cuando para ello tengan que efectuarse estimaciones. Si estas estimaciones no pudieran realizarse de una manera razonable, entonces se pospondría tanto el reconocimiento de los ingresos como el de los gastos.

3. La cancelación de un activo determinado no supondrá su incorporación inmediata a los resultados del ejercicio como gasto cuando haya sido incorporado como factor de producción a otro elemento del activo, o se incluya en otra partida de gastos a distribuir en varios ejercicios. Así, por ejemplo, los costes por materiales incorporados al inmovilizado de la empresa no se incluirán entre los gastos hasta que su destino o empleo final en la empresa, el inmovilizado, no sea cancelado o amortizado en función de su depreciación.
4. Siempre se empleará el criterio de devengo frente al de caja para el reconocimiento e imputación temporal de los gastos. Las modificaciones al devengo admisibles en el caso de los ingresos como consecuencia del alto grado de incertidumbre o indeterminación de los importes, que implican la posibilidad de utilización en tales casos del criterio de caja, no tienen una aplicación paralela en el caso de los gastos, cuya captación contable, como consecuencia del principio de prudencia, no deberá condicionarse en ningún caso a la realización efectiva del pago.

En referencia a las compras, el PGC-ESFL reserva el subgrupo 60 para ellas, tanto las realizadas para su actividad específica como para la actividad mercantil. En la descripción de las cuentas 600/.../607 establece que «se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la empresa». Como se observa, la regla contable para decidir el momento en que se debe computar el gasto por aprovisionamientos estriba en la asunción del riesgo sobre los citados productos por parte de la entidad.

Las normas fiscales no contienen una normativa específica sobre la imputación temporal de los aprovisionamientos ni sobre su valoración por lo que serán válidas las reglas contables correspondientes.



La doctrina contable, contempla dos excepciones al criterio general de contabilización de los ingresos por ventas, me refiero a:

- Productos de gran liquidez.
- Cuando el producto de fabricación del producto o la prestación de un servicio supere el ejercicio económico.

El reconocimiento de los ingresos al terminar la producción, pero antes de que tenga lugar la transacción comercial constitutiva de la venta, en principio no constituye un método aceptable, salvo en condiciones muy especiales como pueden ser el caso de determinados bienes con precio fijado, mercado asegurado y con unos gastos de comercialización no afectados por niveles significativos de incertidumbre.

Si se acepta que el fondo y la naturaleza económica de una transacción debe ser el fundamento a la hora de determinar cuándo deben de reconocerse los ingresos, de manera inmediata surge el problema del momento en que deben de reconocerse los ingresos en la fabricación de productos o prestaciones de servicios que superen el ejercicio económico.

El principio de prudencia lleva a no reconocer el ingreso antes del momento de la venta. Ahora bien, cuando la fabricación del producto o la prestación de un servicio supere el ejercicio económico, situar el reconocimiento contable del ingreso cuando se transmita el riesgo no reflejaría fielmente la situación de la entidad. Si determinados gastos generales y de administración se contabilizan en el ejercicio en que se producen los consumos y los ingresos no se van a reconocer sino en ejercicios posteriores, no se cumple el principio de correlación de ingresos y gastos.

A pesar del carácter preferente del principio de prudencia las organizaciones que dictan reglas de contabilidad recomiendan, bajo determinadas circunstancias, la periodificación del beneficio a lo largo del proceso de producción, construcción o prestación de servicios.

El ICAC ha regulado el aspecto de la larga duración de los procesos productivos en la elaboración de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad para las

empresas constructoras de 1993<sup>142</sup>. La norma de valoración 18 de la adaptación sectorial para las empresas constructoras admite dos procedimientos para el reconocimiento del resultado, el método del porcentaje de realización y el de contrato cumplido.

Por el “método de contrato cumplido” los beneficios se reconocen sólo cuando el contrato está sustancialmente terminado, es decir, los beneficios por obra ejecutada se reconocerán una vez que las obras y trabajos derivados del contrato, se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste, entendiéndose que se encuentran “sustancialmente terminados” cuando los costes previstos, pendientes de terminación de obra, no sean significativos, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega.

En el “método del porcentaje de realización”, los ingresos se reconocen a medida que la obra progresa, deduciéndose de éstos, los costes incurridos en la ejecución de la parte de la obra que representan dichos ingresos. Para la DGT, la norma de valoración 18 de la adaptación sectorial de las empresas constructoras constituye una norma que desarrolla el principio de devengo contenido en el artículo 38.d del Código de Comercio, concretando su significación y eficacia en relación con los ingresos por la obra ejecutada<sup>143</sup>.

De forma inmediata surge la cuestión sobre el grado de generalidad con que se puede aplicar esta forma de reconocimiento de los beneficios a otras entidades distintas de las empresas constructoras y a los productos o servicios cuyo periodo de ejecución sea superior al ejercicio económico.

---

<sup>142</sup> Las normas de esta adaptación sectorial son obligatorias para las empresas que de acuerdo con el Real Decreto 1560/1992, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93) realicen las siguientes actividades:

45.1 Preparación de obras. Demolición y movimiento de tierras, perforaciones y sondeos.

45.2 Construcción general de inmuebles y obras de ingeniería civil (puentes, túneles,...) construcción de cubiertas y de estructuras de cerramiento, construcción de autopistas, carreteras, campos de aterrizaje, vías férreas y centros deportivos, y otras construcciones especializadas.

45.3 Instalaciones de edificios y obras, instalaciones eléctricas, aislamiento térmico, acústico y antivibratorio, fontanería e instalación de climatización y otras instalaciones de edificios y obras.

45.4 Acabado de edificios y obras. Revocamientos, instalaciones de carpintería, revestimientos de suelos y paredes, acristalamiento y pintura y otros trabajos de acabados de edificios y obras.

45.5 Alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operario.

<sup>143</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1308-98 de 20/07/1998.

SANZ GADEA estima que se trata de un problema de aplicación de las normas que debe resolverse de conformidad con lo previsto en el Código Civil. En particular el artículo 4.1 prevé la aplicación analógica de las normas “cuando éstas no contemplan un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”. No se trata, por tanto, de aplicar analógicamente la adaptación sectorial de las empresas de construcción, sino de aplicar una norma concreta, contenida en una disposición administrativa, a un supuesto de hecho no contemplado por la misma en base a que entre el supuesto de hecho contemplado y el no contemplado existe identidad de razón<sup>144</sup>.

En el mismo sentido el ICAC, al referirse sobre el reflejo contable de distintos gastos efectuados por una empresa en un inmueble arrendado, expresa que con motivo de la consecución del objetivo de la imagen fiel es necesario tener en cuenta los criterios recogidos en otras normas contables a fin de ofrecer una visión más amplia y comprensiva de las distintas situaciones que se pueden plantear<sup>145</sup>. Así pues, la extensión del criterio expuesto a otros casos, distintos de las sociedades anónimas deportivas, sería posible siempre y cuando el fondo económico de la operación coincidiese<sup>146</sup>.

La jurisprudencia ha interpretado el artículo 4.1 del Código Civil exigiendo que para la aplicación de la analogía ha de existir «semejanza entre el supuesto de hecho no regulado y el regulado, entendiéndose que existe esta semejanza cuando en el primero están los elementos sobre los que descansa la regulación del segundo; debiendo traducirse este principio en las siguientes circunstancias:

- a) Que la norma no contemple un supuesto específico, pero sí otro semejante.
- b) Que entre ambos se aprecie la identidad de razón y
- c) Que no se trate de leyes penales o de ámbito excepcional»<sup>147</sup>.

---

<sup>144</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 75.

<sup>145</sup> En concreto se refiere a la letra j) de la norma de valoración n.º 5 de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas que califica a los importes destinados a inversiones sobre terrenos o instalaciones alquilados como activos inmateriales, de forma que su amortización se realizará atendiendo a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor.

<sup>146</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 44. Diciembre de 2000.

<sup>147</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1996 al recurso n.º 2821/1992.

Básicamente, son dos las cuestiones a resolver en el caso que hemos planteado. Por una parte, si el caso contemplado permite la utilización del método analógico y, por otra, si es lícita la analogía en el ámbito tributario.

Sobre la primera cuestión, estimo que se dan las circunstancias para la aplicación del método analógico que, según el Tribunal Supremo, está condicionado «a la existencia de una verdadera laguna legal y a la similitud jurídica esencial entre el caso que se pretende resolver y el ya regulado, debiendo acudir para resolver el problema al fundamento de la norma y al de los supuestos configurados»<sup>148</sup>.

Sobre el segundo punto, hay que señalar que el artículo 14 de la LGT sólo establece que no se admitirá la analogía «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»<sup>149</sup>. Pero reconocer parte del ingreso antes de la entrega del producto no supone ningún beneficio fiscal, sino más bien todo lo contrario. Aunque la cuestión que se plantea en este caso no es un problema sobre la búsqueda de la opción legal más beneficiosa para el contribuyente, sino de aplicación analógica de una norma en base a criterios de justicia.

El artículo 23.1 de la derogada LGT de 1963 establecía que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho». Para BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ de la redacción de este artículo se deduce claramente que la analogía quedaría excluida solamente de aquellos ámbitos que la ley lo establezca, que son, los que hacen referencia al hecho imponible, a las exenciones y a las bonificaciones (artículo 23.1 de la derogada LGT). En el resto del Derecho Tributario,

---

<sup>148</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1998 al recurso n.º 1303/1994.

<sup>149</sup> Con respecto a la prohibición del procedimiento analógico a las exenciones, HERRERA MOLINA argumenta que «las hipótesis exentas siempre están englobadas en el supuesto fáctico de una disposición tributaria, de modo que si el legislador no exonera cierto hecho, éste vendrá regulado por el precepto de sujeción. Esta naturaleza especial de las exenciones (unida a la reserva de Ley) excluye la existencia de lagunas en su ámbito de aplicación, impidiendo así el uso de la analogía... En cambio, puede recurrirse a la analogía cuando la ley no establezca el modo en que una exención opera sobre la estructura del tributo». HERRERA MOLINA, P. M.: La exención tributaria, Ed. COLEX, 1990, pág. 239. En este sentido, el artículo 14 de la LGT no sería más que una reiteración de esa imposibilidad.

en caso de dificultades aplicativas se podrá hacer uso de la analogía si mediante este proceso se obtienen los resultados pretendidos por el legislador<sup>150</sup>.

La actual LGT cuando se refiere a la interpretación de las normas tributarias se remite a lo establecido en el Código Civil<sup>151</sup>, cuyo artículo 3.1 establece que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Entiendo que este cambio de redacción no supone un cambio de criterio en relación con la interpretación de las normas tributarias; más bien está relacionado con las críticas realizadas a la redacción del artículo 23.1 de la derogada LGT al que frecuentemente se le tachaba de superfluo y tautológico<sup>152</sup>.

Por lo tanto, estimo que, para aquellos productos cuyo periodo de producción o prestación del servicio supere el ejercicio económico, sería procedente la aplicación analógica sobre el reconocimiento del beneficio en la actividad constructora contenida en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras. Además, dicha aplicación será válida a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ya que fiscalmente, no sólo no se impide la aplicación analógica sino que la admite como un instrumento que permite alcanzar principios de carácter constitucional como son el principio de justicia o el de igualdad.

Precisando el contenido de la norma de valoración 18 de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras<sup>153</sup>, dicha norma parte de que en la actividad constructora se pueden dar básicamente dos situaciones:

---

<sup>150</sup> BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ, R.: “Los fundamentos de la analogía en el Derecho Tributario”, *Estudios Financieros*, n.º 196, 1999, pág. 64.

<sup>151</sup> «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil». Artículo 12.1 de la Ley General Tributaria.

<sup>152</sup> A este respecto se puede ver el trabajo de BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ, R.: “Los fundamentos de la analogía...”, 1999, *op. cit.*, pág. 54 y siguientes.

<sup>153</sup> En principio, puede parecer que estas norma no deberían afectar a las entidades sin ánimo de lucro, sin embargo, con la extensión analógica que preconizamos la misma, sería plenamente aplicable, por ejemplo, a aquellas entidades que se dedican a la conservación del Patrimonio Histórico y, además, realicen actividades de construcción a fin de financiar su actividad principal.

- Obras realizadas por encargo y con contrato.
- Obras realizadas sin encargo previo y sin contrato.

La contabilización de las ventas en las obras realizadas por encargo y con contrato se seguirá el método del porcentaje de realización, siempre que existan dos condiciones indispensables:

- a) Que se cuenten con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.
- b) Que no existan riesgos razonables y extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni duda sobre la aceptabilidad del proyecto o encargo por parte del cliente.

De no cumplirse las dos condiciones anteriores, y en base al principio de prudencia, se utilizará el método de contrato cumplido<sup>154</sup>. Por otra parte, para la contabilización de las ventas en las obras realizadas sin existencia de encargo o contrato, y para su venta posterior, se utilizará el método de contrato cumplido.

Hay que señalar que el método de contrato cumplido acumula los resultados y, suponiendo que estos sean positivos, permite diferir el pago del Impuesto sobre Sociedades aunque, frente a terceros, no refleje de forma adecuada la situación patrimonial de la entidad, lo contrario de lo que sucedería con el método de porcentaje de realización. Una entidad sin ánimo de lucro, que no puede repartir beneficios ni está especialmente interesada en poner de manifiesto la creación de valor de su actividad, puede estar tentada a incumplir el primero de los requisitos (contar con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables...), y terminar contabilizando por el método de contrato cumplido.

---

<sup>154</sup> BESTEIRO VARELA y SÁNCHEZ ARROYO recogen las circunstancias cautelares que según la AICPA y AECA han de producirse para usar el método del porcentaje de realización en este tipo de contratos, las cuales básicamente coinciden con las condiciones establecidas en la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras. BESTEIRO VARELA, M. A. y SÁNCHEZ ARROYO, G.: *Contabilidad Financiera...*, 1996, *op. cit.*, pág. 186.

En el método de porcentaje de realización, la norma de valoración 18, permite la posibilidad de que los ingresos del periodo puedan realizarse según dos procedimientos alternativos:

- Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutada a los precios establecidos en contrato.
- En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato. Es decir, se reconocerá el ingreso según la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos totales} \times \frac{\text{costes incurridos hasta la fecha}}{\text{costes totales previstos}}$$

Si bien, de acuerdo con el principio de uniformidad, elegida una alternativa, deberá utilizarse para todas las obras, sean éstas de corto o largo plazo.

Aquí el ICAC ampara una postura algo diferente a las mantenidas por otros organismos emisores de normas contables. GARAY GONZALEZ y GARCÍA DE LA IGLESIA resumen en el siguiente cuadro las principales diferencias<sup>155</sup>:

ORGANISMO	CRITERIOS DE ESTIMACIÓN DE INGRESOS
IASC	Criterio del coste. Criterios fundamentados en el producto. Criterios fundamentados en un factor medido en unidades físicas.
AICPA	Criterio del coste. Criterios fundamentados en otra medida representativa del grado de avance.
ASCP	No especifica
ICAC	Criterio del coste. Criterio de relación valorada.

Como se observa, el criterio del coste es aceptado de forma unánime por todos los organismos normalizadores. Este método valora los ingresos correspondientes al porcentaje de obra realizada según la relación final de cada periodo entre los costes

<sup>155</sup> GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I.: “Empresas constructoras: costes e ingresos de la obra en curso de ejecución”, *Técnica Contable*, n.º 600, 1998, pág. 869.

soportados y los totales en que se prevén incurrir hasta el final de la obra. Dicho método es el más adecuado para reflejar la verdadera correlación entre ingresos y gastos.

Otros métodos, también recogidos por los distintos organismos como son aquellos que determinan el coste en función de un factor o un conjunto limitado de ellos (coste de la mano de obra...), desde luego, permiten realizar una estimación más sencilla, pero es difícil encontrar un factor que verdaderamente represente la medida del grado de realización de la obra en curso. Además, si durante la duración del contrato hay periodos en que dicho factor se utiliza con intensidad distinta, se produciría una variabilidad muy acusada de los beneficios. La misma crítica se podría realizar respecto de aquellos métodos que se basan en el producto, como puede ser volumen construido etc.

El criterio de relación valorada fue introducido en la adaptación sectorial sin que existiera una previa referencia al mismo en los principales pronunciamientos contables. Este criterio «puede estar reflejando un nivel de obra distinto al que se ha producido realmente... Su inclusión vino motivada por la necesidad de validar una práctica contable muy difundida en España fundamentalmente por su simplicidad»<sup>156</sup>. Dicha valoración tendrá la consideración de ingreso en el ejercicio económico tanto a efectos contables como fiscales.

Por otra parte, la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, omite los elementos del coste que han de tenerse en cuenta en la valoración de las obras en curso y que, de forma directa, se va a relacionar con los ingresos del periodo. Aunque parece que hay unanimidad entre los distintos organismos normalizadores sobre los conceptos que deberían tenerse en cuenta.

Siguiendo con el estudio realizado por GARAY GONZALEZ y GARCÍA DE LA IGLESIA, los elementos del coste a incluir serían:

---

<sup>156</sup> GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I.: “Empresas constructoras...”, 1998, *op. cit.*, pág. 868.



COSTES	Organismo normalizador		
	IASC	ICAC	AECA
Costes específicos de ejecución de obra	Sí	Sí	Sí
Costes generales de contratación	Sí	Sí	Sí
Costes anteriores a la formalización del contrato	Sí	Sí	Sí
Costes generales de investigación, administración y venta	No	No	No
Costes financieros	Sí	(No) <sup>157</sup>	Sí

Quizás, lo que más sorprende de todo lo anterior es el excesivo grado de libertad que la normativa contable concede al reconocimiento de los beneficios de las empresas constructoras. Por una parte, permite el método de la relación valorada que puede, en muchos casos, no reflejar de forma correcta el grado efectivo de realización y, por otro, a la empresa le será fácil decidir que no se está en las condiciones necesarias para optar por el método del porcentaje de realización y optar, en consecuencia, por el método de contrato cumplido.

#### 4.2 Valoración de los productos en curso y terminados.

Según el principio de correlación de ingresos y gastos que, para la actividad mercantil de la entidad sin ánimo de lucro alcanza todo su significado, el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos. Por lo tanto, ante la venta de un producto es necesario calcular su coste. Esto implica dos problemas, por un lado, calcular el importe del coste total que lleva incorporado cada producto según el grado de elaboración en que se encuentre. Por otro lado, y fundamentalmente para las actividades comerciales y de servicios, nos encontramos con el problema de determinación de las salidas de existencias o, lo que es lo mismo, de valoración de los inventarios.

Ambos aspectos son determinantes para la obtención del resultado contable del ejercicio y, por lo tanto, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Si bien estamos ante un concepto que hace referencia a reglas de valoración más que a la imputación temporal, es evidente que, en esta cuestión, ambos campos

<sup>157</sup> El ICAC no hace mención sobre los costes financieros, sin embargo, después de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, habría que admitir los costes financieros como parte de la obra en curso.

están íntimamente unidos y su consecuencia, en el ámbito fiscal, es el anticipo o diferimiento del Impuesto.

La norma de valoración 14 del PGC-ESFL establece que «el coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación».

Comenta SANZ GADEA que «en realidad, la distinción entre costes directos e indirectos y la incorporación de los mismos al coste de producción carecerían de sentido, si no fuera porque el coste de producción debe ser reconocido contablemente como gasto en correlación con el ingreso derivado de la transmisión del producto, es decir, cuando el referido ingreso exista porque reúne los requisitos para ser reconocido contablemente como tal»<sup>158</sup>.

Sin embargo, ni el PGC-ESFL ni el PGC definen de forma explícita lo que debe entenderse por costes directos e indirectos. Tampoco en la descripción de los subgrupos 33, 34 y 35 (Productos en curso, semiterminados y terminados, respectivamente) encontramos regla alguna que nos permita aproximarnos a la determinación de los costes directos ni los costes indirectos, ni la regla “razonable” de imputación de los costes indirectos siendo, no obstante, fundamental para la correcta formación del resultado del ejercicio.

La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000<sup>159</sup> trata de rellenar el vacío existente en el PGC sobre la determinación del coste de fabricación. Como premisa previa, la Resolución aclara que se ha prescindido de la diferenciación, generalizada por la doctrina, entre costes fijos (aquellos que permanecen inalterados con el volumen de producción) y costes variables (los que están correlacionados con el volumen de producción). La posible diversidad en cuanto a la concepción de unos y otros debido

---

<sup>158</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 52.

<sup>159</sup> Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

a que el grado de variabilidad de los costes debe ser considerado con respecto a un determinado nivel de actividad productiva y para un período de tiempo concreto, junto con la existencia de costes mixtos (semivariantes o semifijos y escalonados), determina la conveniencia de prescindir entre costes fijos y variables<sup>160</sup>.

Los conceptos que utiliza la Resolución del ICAC son los de costes directos e indirectos. Los costes directos se definen como aquellos «que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto»<sup>161</sup>. Los costes indirectos serán los que «se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos»<sup>162</sup>. A fin de precisar los criterios de distribución de los costes indirectos, el punto 2 de la norma cuarta de la Resolución dispone que el reparto se realizará entre los diferentes productos debiendo responder a unos criterios de imputación razonables, para lo que habrá que identificarlos de forma específica y asignarlos dentro del proceso productivo.

Entre los costes indirectos más corrientes incluidos en el coste de producción figuran:

- Los de control de calidad.
- Los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción.
- Las mermas derivadas del proceso de producción<sup>163</sup>.
- Gastos financieros<sup>164</sup>. Se permite incorporar los gastos financieros como mayor valor de las existencias en curso cuyo proceso de fabricación sea

---

<sup>160</sup> Introducción de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000.

<sup>161</sup> *Ibidem*, norma tercera.

<sup>162</sup> *Ibidem*, norma cuarta.

<sup>163</sup> Las mermas producidas en los productos terminados se consideran una pérdida en el ejercicio en que se producen mediante el registro de las existencias finales. Punto 2 de la norma sexta de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000.

<sup>164</sup> El punto 1 de la norma novena de la Resolución de 9 de mayo de 2000 define los gastos financieros como aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad. Entre otros, se consideran gastos financieros, los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación.

superior a un año, sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que dichos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas<sup>165</sup>.

Además, según se indica en la Introducción de esta Resolución, los costes asignados derivados de los elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto que se hayan financiado mediante una subvención no serán minorados en la parte imputable a dicha subvención. Así se respeta el hecho de que, con carácter general, la forma de financiar un bien no debe afectar al precio de adquisición o coste de producción.

Por el contrario, no se incluirán en el coste de producción:

- Los costes de subactividad, entendidos estos como aquellos que son consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal.
- Los gastos de comercialización y posteriores a la venta.
- Los gastos de administración o dirección de la entidad<sup>166</sup>.

De todos los costes incorporados a los productos, la opción de incluir los gastos financieros<sup>167</sup>, para los productos cuyo periodo de fabricación sea superior a un año, son

---

<sup>165</sup> El punto 2 de la norma novena de la Resolución de 9 de mayo de 2000 también permite incorporar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso en las condiciones señaladas para las existencias.

<sup>166</sup> La norma octava de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 define estos gastos como aquellos en que se incurren para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción.

<sup>167</sup> El punto 3 de la norma novena de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 establece las reglas en caso de optar por incorporar dichos gastos financieros:

- a. En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que, en todo caso, debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.  
La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.
- b. El importe total de los fondos propios de la empresa se asignará como financiación a cada uno de los elementos, existencias o inmovilizado, en fabricación o construcción, en proporción a su

los que pueden presentar una mayor polémica pues rompe con el criterio general de que la fuente de financiación no debe afectar al coste de producción de los productos en curso o terminados. De hecho dicha posibilidad no aparece reflejada expresamente en la norma de valoración 14 del PGC-ESFL.

El ICAC ha considerado que el fondo económico subyacente en las existencias de producción de ciclo largo resulta equiparable con la problemática que presentan las empresas inmobiliarias. La inclusión de los gastos financieros fue recogido en la norma de valoración segunda de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias que, a su vez, estaba basada en la norma sexta de la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC por la que se dictaban normas de valoración del inmovilizado material.

En definitiva, estos gastos financieros se diferirán a ejercicios posteriores según las reglas que acabamos de exponer, y tendrán el reconocimiento contable como tales gastos conforme se calcule la variación de existencias entre dos ejercicios consecutivos o en la amortización del inmovilizado correspondiente. Todo esto otorga un importante grado de libertad a la entidad para determinar de forma opcional el resultado contable del ejercicio. Para SANZ GADEA «lo censurable de la regla contable no es que una partida de intereses se incorporen al precio de adquisición o coste de producción, sino que dicha incorporación sea optativa para el empresario. Cuestión diferente es que la determinación del coste a incorporar dependa de un conjunto de criterios más o menos flexibles, que permiten dar en cada caso la solución más congruente con la imagen fiel»<sup>168</sup>.

---

valor contable disminuido en el importe de la financiación específica que se ha hecho referencia en la letra anterior. Al importe de los elementos, en fabricación o construcción, financiado con fondos propios que resulte de la operación anterior no se le asignará ningún gasto financiero.

- c. Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas y fondos propios, de acuerdo con lo indicado en las letras a) y b) anteriores, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida, en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

Al importe de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte de la aplicación del párrafo anterior, se le asignará la parte correspondiente del importe de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación o construcción respectivamente, correspondiente a las deudas que de acuerdo con lo anterior financian estos elementos.

En ningún caso se podrán capitalizar gastos financieros que hagan que el valor de los citados activos sea superior a su valor de mercado o de reposición, según corresponda a la naturaleza del bien.

Entiendo que la relativa flexibilidad que gozan las entidades para conformar su base imponible resulta inevitable, incluso aunque la base imponible se definiera exclusivamente en función de normas fiscales, siempre habrá materias que se escapen a un encuadramiento normativo exhaustivo, salvo, claro está, que se adopten soluciones burdas como, por ejemplo, reconocer en el ejercicio todos los gastos realizados en el mismo con independencia de su asociación con el producto y, por tanto, con los ingresos derivados de su venta. Una solución como la que acabo de exponer, pudiera parecer que sigue criterios más igualitarios para el conjunto de las entidades, sin embargo, también iría en menoscabo de la imposición sobre la verdadera renta originada en el ejercicio y, por tanto, del principio de capacidad económica.

Buscar la solución menos imperfecta es el mejor camino, y la imperfección puesta de manifiesto con la relativa flexibilidad en la correlación entre el producto y los costes de producción, que repercutirá en el resultado contable y en la base imponible, es consustancial en un tributo que grava la renta. Sin aceptar estas realidades es difícil penetrar en la lógica del Impuesto sobre Sociedades<sup>169</sup>.

Por otra parte, cuando se trate de existencias cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de forma individualizada, la norma de valoración 14 del PGC-ESFL establece que «se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la entidad los considera más convenientes para su gestión».

Del contenido de esta norma de valoración, se desprende *sensu contrario* que si las existencias son identificables de forma individualizada no hay opción a utilizar ningún otro criterio que no sea el del precio de adquisición o la del coste de producción de la forma que acabamos de estudiar. Además, no sería correcto eludir la identificación de partidas bajo el pretexto de un deficiente control o contabilización de las operaciones.

---

<sup>168</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 68.

<sup>169</sup> *Ibidem*, pág. 54.

Si no fuera posible la individualización de las partidas de existencias, la entidad debería seguir el método del precio medio o coste medio ponderado, sin embargo, se puede seguir el método FIFO o LIFO u otro análogo sólo “si la entidad los considera más convenientes para su gestión”. Este grado de libertad, en la práctica, queda constreñido por el principio de uniformidad<sup>170</sup>. Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales.

Desde el punto de vista contable, no parece que haya unos baremos suficientemente claros que permitan o impidan el mencionado cambio. Así observamos que en consulta al ICAC sobre el cambio del método FIFO al método LIFO en la valoración de existencias, ésta se limita a recordar que «los cambios en los criterios contables deben tener carácter excepcional y estar sustentados en una modificación de las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mayor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, que deben suministrar las cuentas anuales». Sin embargo, el ICAC en ningún momento se pronuncia sobre las circunstancias o requisitos específicos que deben concurrir para que sea recomendable el cambio de criterio.

En la consulta anterior, el ICAC, en consonancia con lo dispuesto en la norma de valoración 22 del PGC-ESFL, indica el desarrollo técnico a seguir en estas situaciones en las que se establece la aplicación retrospectiva del nuevo criterio contable, «de forma que deben calcularse las variaciones de activos y pasivos que conlleva el cambio de criterio, registrándose el efecto acumulado de estas variaciones al inicio del ejercicio como un gasto o un ingreso de ejercicios anteriores, dentro de los resultados extraordinarios del ejercicio... Por otra parte, un aspecto adicional consecuencia del cambio en un criterio contable es el relativo a la comparabilidad de la información de las cuentas anuales entre ejercicios.

Sobre este tema, tanto la norma 5ª a) como la 6ª a) de elaboración de las Cuentas Anuales, recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, al referirse al

---

<sup>170</sup> El principio de uniformidad del PGC-ESFL ordena que «adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá

Balance y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, respectivamente, establecen que en cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del Balance o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

Por tanto, a efectos de comparabilidad de las cuentas anuales de un ejercicio con las del inmediato anterior, en los casos de cambio de criterio contable no se modificarán los importes del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias correspondientes al ejercicio anterior, en tanto las citadas normas de elaboración de las cuentas anuales sólo contemplan la adaptación de las cifras para los cambios de estructura o de imputación; en estos casos, en la Memoria de las cuentas anuales se deberá justificar el cambio en el criterio contable, haciéndose constar las circunstancias que exigen el citado cambio e indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales»<sup>171</sup>.

La norma de valoración 14 del PGC-ESFL hace mención al método FIFO, LIFO y coste medio ponderado sin definirlos, quizás porque no hay lugar a dudas<sup>172</sup>, sin embargo, no queda claro cuando también acepta “un método análogo a los anteriores”. Para SANZ GADEA la duda puede resolverse considerando, de una parte, que los métodos de valoración deben necesariamente respetar el principio del precio de adquisición y, de otra, que la analogía en este punto, implica un convenio de asignación del precio de adquisición o coste de producción sistemático. Conjugando ambos criterios es posible rechazar ciertos métodos de valoración y aceptar otros<sup>173</sup>.

---

modificarse el criterio adoptado en su día, pero en tal caso estas circunstancias se harán constar en la Memoria, indicando la incidencia cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales».

<sup>171</sup> ICAC. Consulta 4 del BOICAC n.º 40. Diciembre de 1999.

<sup>172</sup> Recordemos que el precio del coste medio ponderado, valora las salidas de acuerdo con la media de los precios de adquisición de las existencias en este momento, ponderado por las cantidades adquiridas.

El método FIFO valora las salidas de acuerdo con el precio de la partida comprada antes, y cuando esta partida no es suficiente en cantidad, se empieza a computar el precio de las unidades que correspondan de la siguiente entrada en el tiempo, y así sucesivamente.

El método LIFO valora las salidas de acuerdo con el precio de la última partida comprada, y cuando esta partida no es suficiente en cantidad, se empieza a computar el precio de las unidades que corresponden a la entrada anterior, y así sucesivamente. SÁEZ TORRECILLA, A.: *Contabilidad general Vol. I*, cuarta edición, 1995, págs. 359 y 360.



De forma específica, el punto 5 de la norma undécima de la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 dictamina que «no se admite el empleo del coste estándar<sup>174</sup> para la valoración de las existencias, salvo cuando, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no exista diferencia significativa con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado lo dispuesto en la presente Resolución. Esta circunstancia deberá indicarse claramente en la Memoria de las cuentas anuales».

Por lo tanto, no se pueden aceptar como métodos de valoración, por no respetar el principio de precio de adquisición, métodos como: el coste de la última entrada, el método NIFO (próxima entrada, primera salida) o el precio medio simple sin ponderación de las unidades adquiridas<sup>175</sup>.

A pesar de la referencia sobre los métodos de valoración de carácter “análogo”, a los que tan críticamente se refiere la norma de valoración 14 del PGC-ESFL, tanto la práctica mercantil como la doctrina contable se limitan prácticamente a los métodos de valoración de existencias específicamente previstos en dicha norma de valoración<sup>176</sup>.

Por último, la norma de valoración 14 del PGC-ESFL, también permite que, en casos excepcionales, se puedan valorar ciertas materias primas y consumibles «por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que se renueven constantemente,
- b. Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y
- c. Que dicho valor global sea de importancia secundaria para la entidad.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos».

---

<sup>173</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 58.

<sup>174</sup> El método de valoración estándar consiste en aplicar precios predeterminados de manera uniforme a lo largo del ejercicio. Resulta evidente que dicho método no respeta el precio de adquisición.

<sup>175</sup> Un método ciertamente discutible sería el denominado método HIFO (entrada más alta, primera salida), a cuyo tenor, se entiende transmitida en primer lugar la existencia cuyo precio de adquisición ha sido más elevado. Este método se adapta al principio del precio de adquisición, pues va asignando a las existencias vendidas precios de adquisición efectivamente satisfechos, si bien según un convenio que ordena, idealmente, las salidas en función del precio de adquisición o coste de producción de las entradas.

<sup>176</sup> Para un estudio de otros posibles métodos de valoración me remito al artículo de SANZ GADEA: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 59 y siguientes.

En resumen, desde el punto de vista fiscal el TRLIS, aparte de las diferencias temporales que puedan resultar de las dotaciones a amortizaciones y provisiones como se verán en su momento, no contiene una normativa específica en lo que se refiere a la valoración de los productos en curso y terminados, por lo que serán válidas las reglas contables que se han expuesto.

### **4.3 Ingresos y gastos financieros.**

Las entidades sin ánimo de lucro cuando tienen un exceso de tesorería lo normal es que inviertan en activos financieros de escaso riesgo y fuerte liquidez. Incluso existen fundaciones cuyo patrimonio está basado especialmente en activos financieros, siendo los intereses y dividendos las principales fuentes de financiación que les permiten llevar a cabo su actividad fundacional.

La contabilización de los ingresos y gastos financieros, como era de esperar, no presenta diferencias respecto a la que llevaría una entidad mercantil. El criterio de devengo será el método de imputación temporal para estas partidas.

- La norma de valoración 10 del PGC-ESFL establece que para los créditos no derivados de la actividad «se registrarán por el importe entregado, la diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el Activo del Balance».
- Para las deudas no derivadas de actividad comercial, la norma de valoración 12 del PGC-ESFL dispone que «figurarán en el Balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el Activo del Balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero».
- La norma de valoración 13 de la adaptación sectorial establece que «los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de la actividad con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el Balance como Ingresos a distribuir en varios ejercicios o Gastos a distribuir

en varios ejercicios, respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero».

La imputación a resultados siguiendo un criterio financiero no deja lugar a su atribución a Resultados en base a un posible acuerdo contractual entre las partes. Ahora bien, en ningún momento, el PGC-ESFL (ni el PGC) especifican cuál es el método financiero a utilizar. SANZ GADEA opina que de ello no se deriva vacío alguno ya que el artículo 451 del Código Civil establece que los frutos civiles se considerarán producidos por días. Así pues, los intereses se devengarán día a día<sup>177</sup>.

En la práctica, cuando la duración de la operación es inferior al año, la distribución del importe total de los ingresos por intereses entre dos ejercicios económicos en que pudiera estar situado el periodo de devengo de los mismos, se efectúa mediante el método lineal. Por el contrario, cuando el período de devengo de los intereses sea superior a un año, la adscripción temporal de estos ingresos a los diferentes períodos de tiempo responderá a un criterio financiero, esto es, basándose el cálculo en un método que utilice el interés compuesto<sup>178</sup>.

Ahora bien, si partimos de que el devengo de los intereses se producen diariamente, tendremos que concluir que la fórmula a aplicar para calcular los ingresos o gastos financieros devengados es la del interés compuesto.

Por ejemplo, dado un crédito de  $X$  que al cabo de  $k$  días obliga al deudor a devolver una cantidad  $Y$ , supone un rédito diario de  $i^*$  que viene dado por:

$$X(1 + i^*)^k = Y$$

una vez calculado  $i^*$ , y suponiendo que se han devengado  $m$  días, los intereses a imputar en el ejercicio serían:

$$X(1 + i^*)^m - X$$

El mismo criterio se tendría que utilizar para la imputación de los gastos financieros derivados de préstamos. La AECA considera que el reconocimiento

---

<sup>177</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (II)”, 1999, *op. cit.*, pág. 64.

<sup>178</sup> AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999. Documento 13.5.

contable de los gastos por intereses se realizará siempre en base a un método que utilice el interés compuesto, en función de tasas efectivas sobre los capitales financieros en cada periodo<sup>179</sup>. Por ejemplo, si la entidad recibe una cantidad  $X$  a condición de una serie de pagos en el futuro  $Y_1, Y_2, \dots$  (hay que tener en cuenta que, en la diferencia  $\sum Y_k - X$ , se incluyen, en su caso, los intereses, gastos de emisión, prima de reembolso, gastos de gestión, ...).

El rédito diario  $i^*$ , viene dado por la solución de la ecuación:

$$X = \sum Y_k (1 + i^*)^{-k}$$

siendo  $k$  el número de días transcurridos entre el momento de la obtención del préstamo y el pago  $Y_k$  realizado en ese momento.

Una vez calculado  $i^*$ , el gasto financiero a imputar en cada ejercicio será:

$$\sum_{j=1}^s (M (1 + i^*)^n - M)$$

siendo:  $s$  el número de pagos realizados en el ejercicio,  $n$  el número de días transcurridos entre dos pagos dentro del mismo ejercicio o hasta el final del ejercicio, y  $M$  la financiación neta, inicial, empleada en el periodo de los  $n$  días, (al inicio  $M = X$ , posteriormente, el valor de  $M$  dependerá de los intereses acumulados, según la tasa  $i^*$ , menos los pagos efectuados).

En referencia a los dividendos, el movimiento de la cuenta 760 del PGC-ESFL “Ingresos de participaciones en capital”, explica que la misma se abonará cuando nazca el derecho a percibir los dividendos por el íntegro de los mismos. Por otra parte, el artículo 215.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas expresa que «en el acuerdo de distribución de dividendos la Junta General determinará el momento y la forma del pago», es decir, distingue entre el derecho al nacimiento y su exigibilidad. Por tanto, su imputación contable se realizará cuando la Junta General tome el acuerdo de distribución del mismo.

---

<sup>179</sup> *Ibidem*, Documento 17.5.

Si el dividendo repartido se hace con cargo a reservas de la sociedad participada, puede surgir la duda de su contabilización como menor valor del precio de adquisición o como ingreso del ejercicio. Con independencia de que cuando se reúnan los requisitos correspondientes siempre se pueda dotar la provisión por valores negociables; el ICAC<sup>180</sup> sostiene que, puesto que las reservas constituyen en general beneficios obtenidos en ejercicios anteriores que no fueron objeto de reparto, el reparto de dividendos con cargo a reservas deben ser considerados por el inversor como ingresos del ejercicio, y únicamente minorarán el precio de adquisición de la inversión cuando el derecho a su percepción (acuerdo de reparto de la Junta General) se genere con anterioridad al momento de la adquisición<sup>181</sup>.

Para las entidades sin ánimo de lucro que tributen por la Ley 49/2002, el artículo 6.2 dispone la exención para «las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres». En cambio, las entidades parcialmente exentas del TRLIS tienen un tratamiento fiscal mucho más desfavorable. El artículo 121.2 del TRLIS establece que no estarán exentas las rentas derivadas del patrimonio; por lo tanto, estas entidades integrarán en la base imponible la totalidad de los dividendos e intereses obtenidos en el ejercicio como cualquier empresa mercantil. En cuanto a los gastos financieros, habrá que tener en cuenta si los mismos se corresponden o no con las rentas exentas.

El TRLIS no contiene normas de imputación temporal que modifiquen los criterios contables, por lo que serán válidas las reglas seguidas en la determinación del resultado contable, con independencia de las especiales normas contenidas en los artículos 30 al 32 sobre las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional, y la precisión del artículo 20 del TRLIS sobre la subcapitalización que, siempre que se den los requisitos previstos en dicho artículo, cambia su consideración de intereses por el de dividendos.

---

<sup>180</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 31. Octubre de 1997.

<sup>181</sup> Sin embargo, el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad detalla que si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

Por otra parte, hay que hacer referencia a los beneficios obtenidos por la enajenación de valores de renta fija o variable, que sólo podrán contabilizarse en el subgrupo 77 como ingresos extraordinarios cuando se realicen. En cambio, las posibles pérdidas sí que habrá de tenerse en cuenta antes de la enajenación con la oportuna provisión. No obstante, existe una excepción a este criterio, me refiero a los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

El PGC-ESFL no hace referencia a la forma de contabilizar las participaciones en fondos FIAMM. Tampoco lo hace el PGC. El ICAC, en su Resolución de 27 de julio de 1992, establece que «el rendimiento producido por las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario, determinado por la diferencia existente entre el valor liquidativo en la fecha de enajenación o cierre del ejercicio y el valor contable de la misma, se contabilizará como ingreso financiero, incrementando el valor contable de la participación. En el caso de que dicho rendimiento fuera negativo, se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación. Los importes procedentes de la distribución de resultados del Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario se contabilizarán disminuyendo el valor contable de la participación en dicho fondo».

Se puede objetar que la mencionada Resolución rompe con el principio del precio de adquisición, si bien matizado por las características de estas participaciones que, como comenta la propia Resolución, tienen la consideración de activos financieros muy líquidos. Pero, sobre todo, el principal problema que surge con la contabilización en la Cuenta de Resultados de un ingreso sin haber rescatado los fondos, son sus efectos sobre la necesaria liquidez para el pago del Impuesto.

Aun en el supuesto de que estas rentas estuvieran exentas del Impuesto sobre Sociedades, ARNAU PARADÍS y FERNÁNDEZ MONTORO señalan los problemas que pueden acarrear a determinadas entidades no lucrativas, en especial para aquellas fundaciones con gran parte de su activo invertido en dicho tipo de fondos, y que afecta incluso al régimen impositivo aplicable a las entidades que tributen según la Ley

49/2002<sup>182</sup>. El artículo 3.2 de esta Ley obliga, para que la entidad tenga la consideración de no lucrativa, a destinar el 70% de las rentas obtenidas a los fines fundacionales en un plazo temporal que va desde el ejercicio en que se ha obtenido dichas rentas y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La condición anterior también se encuentra recogida en el artículo 27 de la Ley 50/2002 de Fundaciones. Además, el artículo 32 el RD 1337/2005 por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, al referirse al destino del 70% del resultado contable de la fundación, establece que «los ingresos y los gastos a que se refiere este cómputo se determinarán en función de la contabilidad llevada por la fundación... conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y en otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación».

En resumen, la Resolución del ICAC sobre la contabilidad de los fondos FIAMM podría originar un problema de liquidez para fundaciones y entidades no lucrativas que decidan no desprenderse de dichos fondos<sup>183</sup>.

---

<sup>182</sup> De hecho, «hay un rechazo por parte de la mayoría de las fundaciones encuestadas sobre la citada Resolución, siendo partidarios de contabilizar los ingresos cuando se rescaten los fondos». ARNAU PARADÍS, A. y FERNÁNDEZ MONTORO, V.: “Aceptación...”, 2001, *op. cit.*, pág. 269

<sup>183</sup> Esta situación no se daría si la entidad tuviera que llevar a cabo la valoración de estos elementos en la forma que está prevista en el borrador del Plan General de Contabilidad. En dicho borrador, las diferencias entre el valor razonable de los calificados “activos financieros disponibles para venta” irían directamente al patrimonio de la entidad, es decir, sin pasar por la cuenta de Pérdidas y ganancias hasta que el activo cause baja en el Balance o se deteriore. De esta forma, la revalorización de estos fondos no se integrarían en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ni les afectarían la obligación contenida en el artículo 3.2 de la Ley 49/2002.

## Capítulo 5.

### **La actividad propia de las entidades sin fines lucrativos.**

La misión de las entidades sin fines lucrativos consiste básicamente en convertir sus recursos en actividades de interés general. Por esta razón van a tener una serie de ingresos y gastos atípicos para cualquier otro tipo de entidad. Como se ha venido comentado, el PGC-ESFL, en general, sigue los mismos criterios contables que los establecidos para las entidades mercantiles sobre el registro de estos conceptos de ingresos y gastos. En cambio, lo que sí ha tenido en cuenta la adaptación sectorial ha sido la creación de subgrupos para estas partidas y así diferenciarlos de la actividad mercantil realizada, en su caso, por la entidad.

Los ingresos específicos de estas entidades vienen recogidos en el subgrupo 72 bajo el epígrafe de “Ingresos propios de la entidad”, que se desarrolla en cuentas de tres cifras y que comprende tanto los ingresos propios de la entidad en la que se ha efectuado una entrega de bienes o prestación de servicios, como aquellos que se obtienen sin que la entidad realice contraprestación efectiva alguna.

Los gastos propios de la entidad aparecen incluidos en el subgrupo 65 del PGC-ESFL “Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión”, ampliando el contenido que dicho subgrupo presenta en el PGC. En concreto, en este subgrupo se incluyen las cuentas necesarias para registrar las ayudas monetarias prestadas por estas entidades. Cuando la ayuda consista en entregas de bienes o prestaciones de servicios, distintas de las ayudas monetarias, deberán registrarse en las correspondientes cuentas de gastos por naturaleza correspondiente al bien o servicio prestado.

Donde sí va a existir una gran diferencia con respecto a las actividades mercantiles desarrolladas por la entidad va a ser en su tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades. La Ley 49/2002 pretende someter exclusivamente las rentas que procedan de explotaciones económicas distintas de las que se enumeran en el artículo 7 de la



Ley<sup>184</sup>, lo que lleva a considerar a CURZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS que el artículo 6 (que enumera las rentas distintas de las derivadas de explotaciones económicas y que son objeto de exención) tiene un carácter meramente didáctico<sup>185</sup>.

Para las entidades sin fines lucrativos que tributen según el régimen especial establecido en el TRLIS, el artículo 121.a dispone que estarán exentas las rentas «que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica». La formulación de esta exención hay que relacionarla con lo establecido en el apartado 2 del mismo artículo que prevé que la mencionada exención no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, esto es, aquellas que, «procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»<sup>186</sup>.

La DGT tiende a apreciar la existencia de una explotación económica con gran facilidad. «Las rentas que obtenga la consultante procedentes de las cuotas satisfechas por sus asociados estarán exentas cuando se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica... Sin embargo, las aportaciones y cuotas soportadas por los asociados estarían sujetas y no exentas siempre que dichas cuotas retribuyan los servicios prestados a los asociados o la utilización de bienes por los mismos, por cuanto que, en tal caso, constituyen rendimientos de una explotación económica»<sup>187</sup>.

En el mismo sentido se pronuncia en la siguiente consulta: «las rentas obtenidas por la asociación consultante estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no derivan del ejercicio de una explotación económica. A este respecto, las cuotas satisfechas por los asociados, generalmente

---

<sup>184</sup> El artículo 8 de la Ley 49/2002 establece 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.

<sup>185</sup> CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid 2004, pág. 64.

<sup>186</sup> Artículo 121.3 del TRLIS.

Definición análoga de explotación económica la encontramos en el artículo 3.3 del la Ley 49/2002, sin embargo, añade que, afectos de esta Ley, «el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica».

<sup>187</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0150-05 de 04/02/2005.

constituirán rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición. No obstante, la asociación consultante realiza actividades que suponen la existencia de una explotación económica, en los términos definidos en el artículo 121 del TRLIS, tales como la organización de conciertos y eventos musicales, la explotación de un bar y la inclusión de publicidad de otras empresas en sus eventos. Las rentas obtenidas por la realización de todas estas actividades estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con no asociados como con los asociados»<sup>188</sup>.

Comentan CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS que «el criterio administrativo identifica la existencia de contraprestación con la aparición de explotación económica y, en consecuencia, con la exclusión de la exención, lo cual parece excesivo, ya que la contraprestación no es el único elemento del concepto de explotación económica contenido en el artículo 121.3... La contraprestación, en efecto, puede ser elemento determinante del hecho imponible del IVA, pero no debería contaminar la aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas»<sup>189</sup>.

Dentro de este régimen especial de las entidades parcialmente exentas, los apartados b y c del artículo 121 del TRLIS establecen la exención para las rentas:

- b) «Derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica<sup>190</sup> cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica<sup>191</sup>».

<sup>188</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0847-06 de 05/05/2006.

<sup>189</sup> CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad...*, 2004, *op. cit.*, pág. 161.

<sup>190</sup> Hay que señalar que dicha finalidad específica también ha de estar exenta del Impuesto sobre Sociedades, si se afectara aunque fuera en parte a una explotación económica no procedería su exención. Ver, entre otras, las consultas a la DGT: 1192-03 de 05/09/2003 ó 0970/04 de 14/04/2004.

<sup>191</sup> Esta letra c) del artículo 121.1 contempla que «las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior...

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

Esta norma queda completada con el apartado 2 del mismo artículo que precisa que las exenciones no alcanzarán a «las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

En definitiva, las exenciones contempladas en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas quedan muy restringidas al quedar condicionadas por su aplicación hacia el objeto o finalidad específica, y también, por la tendencia de la Administración a considerar como contraprestación de una explotación económica los ingresos procedentes de terceros que pudieran obtener algún tipo de beneficio.

A continuación analizamos los principales conceptos de ingresos y gastos de las entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de sus actividades propias, intentando poner de manifiesto, cuando exista, la diferencia temporal entre su imputación contable y fiscal o su exención en el Impuesto sobre Sociedades.

### **5.1 Operaciones específicas de las entidades sin fines lucrativos.**

Las fuentes de financiación de las entidades sin fines lucrativos pueden ser de naturaleza tremendamente variada, sin embargo existen una serie de operaciones típicas de estas entidades como son las cuotas de socios o los convenios de colaboración que no se dan en las entidades mercantiles y que, en muchos casos, supone para la mayoría de estas entidades las principales fuentes de financiación. Lo mismo podría decirse de una serie de gastos como concesión de becas, servicios de manutención y alojamiento gratuitos etc., que tampoco suelen darse en las empresas.

En este apartado, estudiaremos los siguientes tipos de ingresos y gastos:

- Ingresos de usuarios y asociados.
- Promociones para captación de recursos.
- Patrocinios y colaboraciones.
- Ayudas monetarias concedidas por la entidad.

---

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión».

- Ingresos de asociados y usuarios.

La cuenta 721 del PGC-ESFL define las cuotas de afiliados como aquellas «cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad». Estimo que también podrían incluirse en esta cuenta las aportaciones de patrocinadores y colaboradores siempre que sean regulares.

La norma de valoración 19.a del PGC-ESFL dispone que «las cuotas de usuarios y afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan. A estos efectos, deberán realizarse las periodificaciones necesarias».

Por lo tanto, por las cuotas de afiliados cobradas de forma anticipada, en el momento de regularización, se deberá realizar un asiento del siguiente tipo:

(721) Cuotas de afiliados	a (485) Ingresos anticipados
---------------------------	------------------------------

debiendo realizar el asiento contrario en el ejercicio que corresponda.

Al contrario, por las cantidades pendientes de recibir por los afiliados y comprometidas en el presente ejercicio se anotaría:

(447) Patrocinadores, afiliados y otros deudores	a (721) Cuotas de afiliados
---	-----------------------------

en el momento de recibir el cobro se abonará la cuenta 447 con cargo a las cuentas de tesorería.

La cuenta 720 del PGC-ESFL entiende por cuotas de usuarios las «cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad» y cita a modo de ejemplos: las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como los derivados de entregas de bienes, prestaciones sociales y

asistenciales. El movimiento contable es similar al previsto para las cuotas de afiliados, en resumen se trata de seguir el criterio de devengo.

Para aquellas entidades que puedan acogerse a la Ley 49/2002, estas cuotas no integrarán la base imponible. El artículo 6.b declara exentas del Impuesto sobre Sociedades «las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta». Asimismo, las cuotas de los usuarios estarán incluidas dentro de alguno de los números de las explotaciones económicas exentas del artículo 7 que, si bien consiste en una lista cerrada, «dada la amplitud de la misma es difícil imaginar que pueda quedar alguna actividad [dentro de las propias de las entidades no lucrativas] excluida»<sup>192</sup>.

El TRLIS no hace mención de forma explícita a ninguna de estas cuotas. Se puede considerar que las cuotas de afiliados se encontrarán comprendidos entre los ingresos a los que hace referencia el artículo 121.1.a del Texto Refundido, que exonera las rentas «que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica». Sin embargo, las cuotas de usuarios, como hemos comentado en la presentación de este capítulo, la Administración Tributaria tenderá a considerarlas como rendimientos de una explotación económica y, en consecuencia, no estarán exentas aunque dichas explotaciones económicas coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad<sup>193</sup>.

- Promociones para captación de recursos.

La cuenta 722 del PGC-ESFL incluye como “promociones para captación de recursos”, los «ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro cifras para campañas y modalidades diferentes». La norma de valoración 19.b del PGC-ESFL establece que los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos «se

---

<sup>192</sup> HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo*, Aranzadi, 2003, pág. 62.

<sup>193</sup> VELA BARGUES, J.M., ARNAU PARADÍS, A. y LABATUT SERER, G.: “Análisis de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin finalidad lucrativa”, *Estudios Financieros*, n.º 204, 2000, pág. 152.

reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan». Se sigue, por tanto, el criterio de devengo.

GONZÁLEZ QUINTANA advierte que la normativa contable no ha considerado la aplicación que la entidad va a hacer de los recursos obtenidos en estas campañas. Esta autora propone un reflejo contable diferente en función de la aplicación de los ingresos. De forma que si los recursos se materializan en gastos corrientes del ejercicio en que se produce la campaña, se deberán considerar como ingresos del período, contabilizándose en la cuenta 722 del PGC-ESFL<sup>194</sup>.

En cambio, si los recursos anteriores se destinan a financiar activos fijos o gastos plurianuales de una actividad concreta, quizás lo más oportuno sería considerarlos como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, imputándose a resultados, a través de la cuenta 722, en función de la amortización del bien o en proporción a la aplicación de los recursos al programa plurianual. Así se producirá una correlación entre ingresos obtenidos y gastos realizados, que no ocurre de seguirse el registro contable propuesto en el PGC-ESFL<sup>195</sup>.

En el Impuesto sobre sociedades, será fácil que estas rentas puedan estar comprendidas entre las exentas de los artículos 7.11 y 7.12 de la Ley 49/2002. El artículo 7.11 declara exentas las rentas provenientes de «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», considerando que tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad. Por su parte, el artículo 7.12 declara exentas las explotaciones económicas de escasa relevancia, considerándose como tales, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros. Como consecuencia los gastos soportados para estas campañas tampoco serán deducibles del Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>194</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J.: “La cuenta de resultados en las entidades no lucrativas (ENL): propuestas de mejora”, *Partida Doble*, n.º 176, 2006, pág. 65.

<sup>195</sup> *Ibidem*, pág. 66.

- Ingresos por patrocinios y colaboraciones.

La cuenta 723 del PGC-ESFL recoge los ingresos de patrocinadores y colaboradores, que los definen como las «cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad».

Entiendo que la mención del PGC-ESFL sobre los ingresos recibidos de los colaboradores se refiere a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general definidos por el artículo 25.1 de la Ley 49/2002. Dicho artículo prescribe que «se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16 [entidades beneficiarias del mecenazgo], a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

Hay que señalar que el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 49/2002 habla de que “las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora...” lo que conduce a la DGT a inferir que la ayuda económica puede instrumentarse, no solo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora, eso sí, siempre que se aporten para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad<sup>196</sup>.

El PGC-ESFL dispone el mismo tratamiento contable para los patrocinios y colaboraciones que el visto para los ingresos procedentes de promociones a fin de captar recursos (norma de valoración 19.b del PGC-ESFL), es decir, su reconocimiento ocurrirá cuando los actos se produzcan.

---

<sup>196</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0185-04 de 13/10/2004.

El problema en estos supuestos consiste en determinar el momento en que contablemente deben reconocerse los gastos que, en su caso, conllevarían estas actividades, pues los gastos con ocasión de patrocinios y colaboraciones tienen la dificultad de su propia determinación, ya que parte de los mismos se confundirán con los de la entidad en la realización de sus fines propios. Ante esta dificultad, la AECA considera que en ningún caso debe procederse a su diferimiento<sup>197</sup>.

Existe un aparente parecido entre el patrocinio publicitario y el convenio de colaboración (volveremos sobre este tema con motivo del estudio del IVA para ambas operaciones), de hecho el PGC-ESFL otorga un tratamiento uniforme a ambas figuras, sin embargo, hay que señalar las importantes diferencias entre ellas puesto que provienen de concepciones distintas. En primer lugar, la ley sustantiva que normaliza cada una de estas figuras son diferentes; el patrocinio publicitario viene regulado por la Ley General de Publicidad y el convenio de colaboración, introducido por primera vez en nuestro ordenamiento por la derogada Ley 30/1994, en la actualidad se rige por la Ley 49/2002.

El contrato de patrocinio publicitario supone para el patrocinador una acción más dentro de su estrategia publicitaria y, para la entidad no lucrativa, los ingresos obtenidos mediante los contratos de patrocinio pueden ser utilizados en cualquier tipo de actividad. En cambio, el convenio de colaboración tiene un carácter esencialmente altruista por parte del colaborador; para la entidad no lucrativa, como expresamente establece el artículo 25 de la Ley 49/2002, no constituye una prestación de servicios y los ingresos derivados del mismo han de financiar forzosamente las actividades que sean el objeto o finalidad específica de la entidad<sup>198</sup>.

Por lo tanto, debido al carácter finalista del convenio de colaboración, si los recursos de los colaboradores son empleados en fines distintos a los propios de la entidad no lucrativa, o bien, la entidad sin ánimo de lucro no revela la participación del colaborador, ésta se encontraría en la obligación de devolver la cantidad dineraria o los

---

<sup>197</sup> AECA: "Contabilidad de las Entidades...", 2002, *op. cit.*, pág. 47.

<sup>198</sup> CASANUELLAS CHUECOS, M.: *Análisis jurídico-positivo del mecenazgo en sentido estricto*, Marcial Pons, 2003, pág. 213.



elementos recibidos<sup>199</sup>, lo que a su vez llevaría, en el momento en que el donante revoque dicha donación, a reflejar la pérdida o, al menos, dotar la provisión en caso de litigio.

En el Impuesto sobre Sociedades, hay que distinguir entre las entidades sin fines lucrativos que se rijan por la Ley 49/2002 de aquellas otras que deban tributar por el régimen especial del TRLIS. El artículo 6.1.a de la Ley 49/2002 determina como rentas exentas «...las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad».

Con independencia de la justicia que pueda suponer la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas procedentes de la actividad de patrocinio; el legislador ha querido tratar de igual forma, en las entidades acogidas a la Ley 49/2002, los ingresos obtenidos mediante el patrocinio y el convenio de colaboración.

Sin embargo, las entidades que tributen por el régimen especial de las entidades parcialmente exentas del TRLIS, no podrán ser receptoras de las ayudas económicas previstas en el convenio de colaboración y, en cualquier caso, tendrían la consideración de ingresos por patrocinio. Como hemos venido comentando en este tipo de supuestos, la Administración Tributaria tiende a considerar estas ayudas como contraprestaciones de explotaciones económicas sujetas a imposición.

- Ayudas monetarias concedidas por la entidad.

En las entidades sin fines lucrativos es frecuente, y en algunos casos es su objetivo fundamental, la concesión de becas, subsidios, etc. El PGC-ESFL ha incluido en el subgrupo 65 una serie de cuentas en las que trata de recoger los gastos propios de estas entidades. La norma de valoración 18 del PGC-ESFL establece que «la contabilización de las ayudas otorgadas por la entidad se realizará en el momento que se apruebe su concesión, por el importe acordado».

---

<sup>199</sup> *Ibidem*, pág. 231.

Resulta claro que el PGC-ESFL ha optado por una solución prudente, en el sentido de considerar que las ayudas concedidas van a suponer unos gastos que no van a generar ingresos, por tanto, se deben llevar inmediatamente a la cuenta de resultados en el momento en que se apruebe su concesión. Sin embargo, se podría considerar también otras posibilidades, comenta MOLINA SÁNCHEZ que «si la entidad ha acordado con sus afiliados que las cuotas de los próximos ejercicios se destinen a sufragar dichas ayudas habría que plantearse el diferimiento del gasto durante los periodos en los cuales se van a devengar los ingresos, ya que puede ser muy razonable la percepción de los mismos..., la solución adoptada es extremadamente prudente porque no admite este nexo de unión entre actividades encaminadas a generar ingresos y las que ocasionaron los gastos»<sup>200</sup>.

En general, la crítica anterior es extensible hacia todos aquellos gastos cuyo objetivo es la captación de fondos o la preparación de futuros eventos. El PGC-ESFL no se pronuncia de forma expresa a este respecto pero, debido a la dificultad para establecer el criterio de correlación de ingresos y gastos y el principio de prudencia (quizás excesiva como ya se ha indicado), dispone que se han de reconocer en el ejercicio en que se realicen o se comprometan dichos gastos<sup>201</sup>.

GONZÁLEZ QUINTANA propone que, una vez delimitados los gastos a imputar y el momento de imputación, con el objeto de correlacionar los ingresos y gastos del ejercicio y siguiendo el principio de no compensación, se debe crear en la adaptación sectorial una cuenta de gastos a fin de recogerlos. Esta cuenta podría ser 657 “Gastos de captación de recursos”, que sería susceptible de divisionarla en otras de orden inferior con el objeto de suministrar una mayor información<sup>202</sup>.

Como observamos, el PGC-ESFL es muy parco a la hora de abordar las ayudas concedidas por la entidad. Existen supuestos bastantes habituales sobre este tema en los que se echa en falta un mayor pronunciamiento por parte de la adaptación sectorial del

---

<sup>200</sup> MOLINA SÁNCHEZ, H.: “La información económica...”, 1998, *op. cit.*, pág. 104.

<sup>201</sup> En este mismo sentido se pronuncia la AECA que, respecto de este asunto, argumenta: «dadas las peculiaridades de la entidades sin ánimo de lucro, en las que no es aplicable el principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos en que incurran se deberán imputar dentro del propio ejercicio en el que tenga lugar, sin que en ningún caso pueda demorarse su reconocimiento en ejercicios posteriores». AECA: “Contabilidad de las Entidades...”, n.º 23, 2002, *op. cit.*, pág. 46.

<sup>202</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J.: “La cuenta de resultados...”, 2006, *op. cit.*, pág. 66.

PGC. La AECA prevé ciertas situaciones que matizan lo contenido por la adaptación sectorial y en donde, ciertamente, sobresale el principio de prudencia. Para este organismo «el registro contable como gasto de las becas y ayudas concedidas, se llevará a cabo en el momento en que éstas sean comunicadas y aceptadas por sus beneficiarios, situando el importe total concedido dentro de una cuenta de acreedores, con la denominación adecuada dentro del pasivo exigible.

La regla anterior también se aplicará cuando las condiciones de la concesión contemplen el compromiso en firme de pagos a los beneficiarios durante varios ejercicios. En estos supuestos se imputará la totalidad de la ayuda dentro del ejercicio en que se conceda, reconociéndose de forma paralela la obligación de pago por el importe total concedido.

Igualmente, en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda concedida en el tiempo quede simplemente sujeta al cumplimiento de trámites meramente administrativos, será de aplicación la norma general anterior, contabilizándose en su totalidad dentro del ejercicio en que es concedida. También, en función de la experiencia estadística acumulada de ejercicios anteriores, se podrá dar un tratamiento análogo a un cierto número de ayudas que, formando parte de un conjunto amplio de ayudas renovables concertadas, se consideren muy probables su renovación.

El resto de las ayudas concedidas para un ejercicio, cuya renovación se prevea durante uno o más ejercicios futuros en función de los resultados obtenidos mediante evaluaciones periódicas (y que no formen parte de un conjunto homogéneo de ayudas concedidas tal y como se indica en el párrafo precedente), se contabilizarán como propios del ejercicio en que se concedan por primera vez, y en cada uno de los periodos sucesivos en los que se produzca su renovación»<sup>203</sup>.

En el Impuesto sobre Sociedades estas partidas tendrán la consideración de aplicación de resultados que no tendrán la consideración de gastos deducibles para la conformación de la base imponible del Impuesto.

## **5.2 Subvenciones, donaciones y legados.**

Entre las operaciones específicas dentro del ámbito de las entidades sin fines lucrativos hacemos especial mención a las donaciones y subvenciones, aunque estas

últimas también son frecuentes en el ámbito mercantil si bien como un medio de política económica y no como un instrumento al servicio del interés general.

La adaptación sectorial de la contabilidad para las entidades no lucrativas no hace distinción entre subvenciones y donaciones, tanto a efectos de valoración como de su imputación temporal en la cuenta de Resultados. En cambio, en el Impuesto sobre Sociedades ambos conceptos presentan una problemática diferente con repercusión en la conformación de la base imponible correspondiente a cada periodo impositivo.

El PGC-ESFL no contempla una definición propia de estos conceptos por lo que, según el artículo 618 del Código Civil, se entiende por donación las ayudas otorgadas a una entidad por parte de una persona física y jurídica como acto de liberalidad dentro del ámbito privado. La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario<sup>204</sup>. Respecto a los legados, serán las normas reguladoras de la herencia las que determinen cuándo una entidad es legataria del conjunto de bienes y derechos separados de la herencia.

Por otra parte, el artículo 2 de la Ley 38/2003 General de Subvenciones define como subvención, a efectos de la misma, «toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley<sup>205</sup>, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a. Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b. Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

---

<sup>203</sup> AECA: “Contabilidad de las Entidades...”, n.º 23, 2002, *op. cit.*, págs. 44 y 45.

<sup>204</sup> Artículo 623 del Código Civil.

Además, para el caso de bienes inmuebles, el Tribunal Supremo resalta el carácter esencial de la escritura pública como requisito sine qua non para la validez de la donación. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1988.

<sup>205</sup> Los sujetos a que se refieren resultan ser la Administración en un sentido amplio, es decir, los organismos y demás entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, la Administración Local y la Administración de las Comunidades Autónomas.

- c. Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública».

Así pues, a pesar de que la Ley General de Subvenciones, en principio, sólo regula las ayudas dinerarias, en general pueden definirse las subvenciones como aquellas cantidades, dinerarias o en especie<sup>206</sup>, que la Administración en sentido amplio reconoce a favor de las entidades a fondo perdido, y que tiene su causa en lograr la realización de unos fines considerados convenientes al interés público. Por su parte, la entidad subvencionada, normalmente, está obligada a materializar el importe de la subvención percibida en un determinado sentido, previamente establecido por el concedente de la misma.

Desde el aspecto jurídico las subvenciones se diferencian de las donaciones en la confluencia de los dos requisitos siguientes<sup>207</sup>:

- En la entidad concedente: Administraciones Públicas en sentido amplio.
- En su causa: las subvenciones deben distinguirse de la mera liberalidad que caracteriza las transmisiones a título gratuito. En ellas un organismo público asume parte de la carga financiera de un particular, con una finalidad de interés general, pero específica y determinada.

La subvención realizada por un ente público a favor de una persona jurídica obedece a motivaciones distintas de las que se producen en la donación, atiende a fines más generales que trascienden a la comunidad y responde a planes más o menos generales en cuya configuración no se tienen en cuenta inicialmente a personas

---

<sup>206</sup> La Disposición adicional quinta de la Ley General de Subvenciones se refiere a las ayudas en especie precisando lo siguiente:

1. «Las entregas a título gratuito de bienes y derechos se registrarán por la legislación patrimonial.
2. No obstante lo anterior, se aplicará esta Ley, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, cuando la ayuda consista en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero.
3. En todo caso, la adquisición se someterá a la normativa sobre contratación de las Administraciones públicas».

<sup>207</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1307-98 de 20/07/1998.

concretas, será en un momento posterior cuando la ayuda se concreta en los sujetos que reúnan las características exigidas.

En el aspecto económico, la similitud entre las subvenciones y donaciones es evidente. Así la norma de valoración 21 del PGC-ESFL establece de forma conjunta que «las subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable<sup>208</sup>, se contabilizarán como Ingresos a distribuir en varios ejercicios y se imputarán, dependiendo de su finalidad, a resultados como ingresos propios de la entidad, si están afectos a la actividad propia, y como ingresos extraordinarios si están afectos a la actividad mercantil; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a. Activos del inmovilizado material o inmaterial se imputarán a los resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los citados elementos. En el caso de activos no depreciables, se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.
- b. Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca la enajenación, depreciación o baja en inventario de las mismas.
- c. Condonación, asunción o pago de deudas se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca dicha circunstancia.
- d. Intereses de deudas se imputarán a los resultados del ejercicio en que se devenguen los intereses objeto de subvención, donación o legado.
- e. Activos financieros y valores negociables se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación, depreciación o baja en inventario de los mismos.
- f. Tesorería se imputarán a resultados de la siguiente forma:

---

<sup>208</sup> La propia norma de valoración 21 del PGC-ESFL establece que «a estos efectos se consideran no reintegrables, las subvenciones, donaciones y legados en los que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento». Estimo que las condiciones a las que se refiere la norma contable hace alusión al conjunto de cláusulas que en las subvenciones y en determinadas donaciones imponen un determinado comportamiento al beneficiario. Por lo tanto, no debe ser el factor esencial para el reconocimiento contable de una subvención como ingreso, el hecho de que se tenga un derecho subjetivo a la subvención, ni tampoco el acto administrativo que otorgue el derecho a la misma, sino que es necesario que se hayan cumplido, o no existan dudas sobre su cumplimiento, de las condiciones establecidas para su concesión.

- Si se conceden sin asignación a una finalidad concreta se reconocerán como ingresos del ejercicio en que se conceden.
- Si se conceden con asignación a una finalidad concreta se imputarán a resultados de acuerdo con las reglas anteriores, en función de la finalidad a que se haya asignado la subvención, donación o legado».

Además, el penúltimo párrafo de la referida norma de valoración 21, especifica que «las depreciaciones de todo tipo que puedan afectar a los elementos patrimoniales a que se ha hecho referencia, producirán la imputación a resultados de la subvención, donación o legado correspondiente en proporción a las mismas, considerándose en todo caso que las citadas depreciaciones tienen naturaleza irreversible en la parte en que estos elementos hayan sido financiados gratuitamente». Es decir, ante el supuesto de una depreciación, aunque se prevea reversible, de un activo subvencionado se tendrían que realizar los siguientes registros contables:

(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico	a	(22) Inmovilizaciones materiales
---	---	----------------------------------

y, por el mismo importe, se abonaría el ingreso de la subvención:

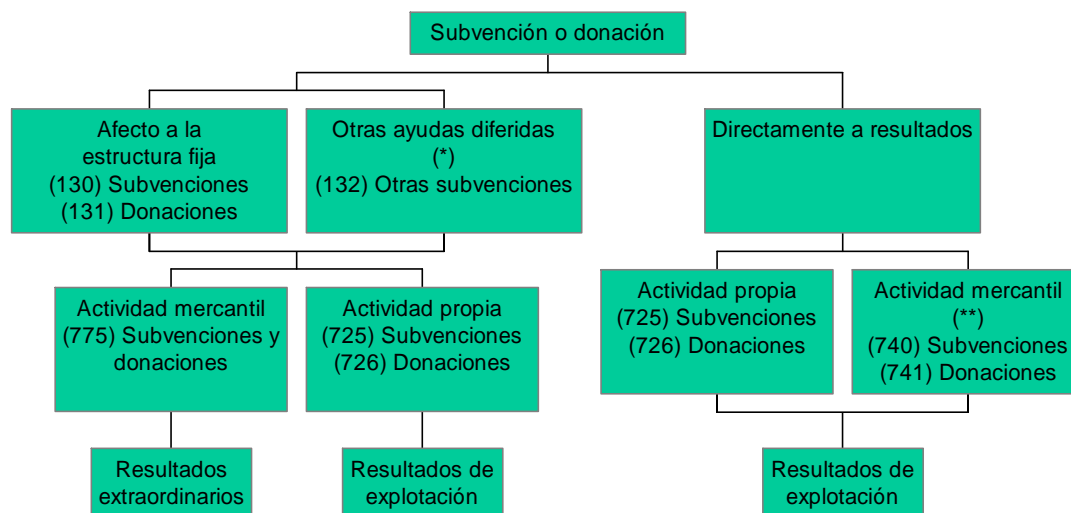
(130) Subvenciones oficiales de capital	a	(775) Subvenciones, donaciones y legados traspasados al ejercicio
---	---	---

Hay que señalar que en la adaptación sectorial el tratamiento recibido por las subvenciones es mucho más detallado que el establecido en el PGC, sin duda debido a la mayor importancia que tienen para este tipo de entidades las subvenciones y donaciones, si bien muchos autores recomienda utilizar, en general, las cuentas de la adaptación sectorial para registrar las ayudas recibidas por los particulares<sup>209</sup>.

---

<sup>209</sup> Así lo hace GUTIÉRREZ VIGUERA en su artículo “Contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados”, *Técnica Contable*, n.º 661, 2004, pág. 51.

El PGC-ESFL dispone de cuentas distintas para las subvenciones y las donaciones y legados, asimismo, también distingue si las ayudas van dirigidas a la actividad propia o, en su caso, a la actividad mercantil, según el siguiente esquema:



(\*) La cuenta 132 del PGC.ESFL “Otras subvenciones, donaciones y legados” recoge dichos conceptos con destino a proyectos plurianuales, creaciones de puestos de trabajo, etc., distintos de los de capital, que se irán imputando a resultados en ejercicios posteriores al de su concesión.

(\*\*) El subgrupo 74 del PGC-ESFL, con sólo dos cuentas 740 y 741, recoge las ayudas concedidas por las Administraciones Públicas o entidades particulares que tienen su origen en las actividades mercantiles al objeto, por lo general, de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación<sup>210</sup>.

Aparte, hay que tener en cuenta el supuesto de las subvenciones que se producen en el marco de algunas actividades concretas, en los que la subvención se concede individualizadamente en función de las unidades de producto vendidas y que deberán contabilizarse como ventas o prestaciones de servicios<sup>211</sup>.

Llama la atención que las cuentas 725 “Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio” y 726 “Donaciones

<sup>210</sup> La norma de valoración 21 del PGC-ESFL dispone que las subvenciones concedidas con objeto de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación de la actividad mercantil se calificarán como subvenciones a la explotación.

<sup>211</sup> Resolución del ICAC, de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”.



y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio”, se imputen a resultados de explotación del ejercicio. Al respecto, el PGC-ESFL comenta en el punto 8 de la Introducción que «dichas imputaciones formarán parte de los ingresos ordinarios de la entidad, al considerarse que pueden darse con cierta regularidad entre los ingresos que perciben las entidades sin fines de lucro».

También se observa que con independencia de las distintas partidas se integren en una u otra cuenta de resultados, el criterio temporal de imputación ha de ser el señalado en la norma de valoración 21 que no distingue entre si la ayuda está concedida para los fines propios o para los fines mercantiles. Parece una postura coherente pues como comenta MOLINA SÁNCHEZ, tanto un tipo como otro de subvenciones o donaciones deben recibir un tratamiento equivalente, «ya que la realización del ingreso en las entidades sin ánimo de lucro requiere la ejecución de la actividad generadora del ingreso. En el caso de la donación de un bien que va a prestar servicios futuros, dicha ejecución se produce mientras el bien sea capaz de generar la actividad a la que estaba destinado»<sup>212</sup>.

Por otro lado, si la entidad hubiera decidido contabilizar la subvención, donación o legado, por entender que podría cumplir razonablemente con los requisitos impuestos y, posteriormente se vea imposibilitada para ser merecedora de dicha subvención o donación, tendría que deshacer este reconocimiento con un asiento del siguiente tipo:

(130) Subvenciones oficiales de capital	a (4758) Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar
---	---

El problema existiría si, en todo o en parte, dicha subvención ha sido incorporada a resultados; entonces aparece la dificultad de la imputación temporal de dicho quebranto. El Plan General de Contabilidad no contempla esta posibilidad quizás por no ser un hecho muy frecuente. SANZ GADEA estima que deberá imputarse al

---

<sup>212</sup> MOLINA SÁNCHEZ, H.: “La información económica...”, 1998, *op. cit.*, pág.106.

ejercicio en el que «la Administración concedente revoque la subvención o el beneficiario, por su sola decisión, la devuelve»<sup>213</sup>.

CONESA DUARTE y SUÁREZ FALCÓN consideran que en un caso como el anterior y en aplicación del principio de prudencia, cuando existan dudas sobre su posible revocación, se podría optar por dotar una provisión para riesgos y gastos<sup>214</sup> mediante el siguiente asiento:

(678) Gastos extraordinarios	
	a (142) Provisión para responsabilidades

por un importe que deberá de comprender, además de la parte de subvención incorporada a resultados, los gastos probables en que se puedan incurrir por la posible revocación (aunque dicha provisión, según el artículo 13 del TRLIS, no sería deducible en el Impuesto sobre Sociedades).

Las reglas de imputación a resultados del ejercicio contenidas en la norma de valoración 21 del PGC-ESFL para el inmovilizado prevé su imputación a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo y en caso de activos no depreciables en el que se produzca su enajenación o baja en el inventario.

El problema, respecto de los activos amortizables es que las normas mercantiles dejan, por lo general, bastante libertad para establecer el importe de amortización del activo, como veremos en su momento. Por el contrario, las normas fiscales sí establecen criterios algo más estrictos para determinar el importe de la depreciación, en un intento de amortiguar la posible arbitrariedad por parte del contribuyente.

Entonces puede surgir el conflicto que, desde el punto de vista contable, se obtenga un ingreso por subvención o donación distinta de la amortización fiscal correspondiente. A este respecto, SANZ GADEA comenta que «es cierto que la

<sup>213</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal de ingresos y gastos (II)”, *Estudios financieros*, n.º 199, 1999, pág. 87.

<sup>214</sup> CONESA DUARTE, A. y SUÁREZ FALCÓN, H.: “Contabilidad y fiscalidad en la extinción de las subvenciones”, *Estudios Financieros*, n.º 242, 2003, pág. 91.

ausencia de una norma fiscal implica la validez, a efectos fiscales, de la norma mercantil para determinar la base imponible. Ahora bien, no es claro que en el presente caso no exista una norma fiscal correctora a los efectos de la formación de la base imponible, ya que si a tal efecto el importe de la depreciación es la que se deriva de las normas fiscales, parece lógico entender que, una vez fijado tal importe, también deberá ser aplicable al cálculo del ingreso por subvenciones... Cuando la amortización fiscal se determina libremente, el importe aplicado por el sujeto pasivo no debe trascender al reconocimiento, ni contable ni fiscal, del ingreso por subvenciones, ya que el referido importe es arbitrario, o por mejor decir, encierra un componente de beneficio fiscal que, obviamente, no puede entenderse como medida de la depreciación»<sup>215</sup>.

En cuanto a los activos no amortizables, el criterio de imputar a resultados en el momento de su enajenación o baja del inventario, rompe con el principio de devengo. Además, supongamos que una entidad sin ánimo de lucro recibe un solar para que sobre el mismo la entidad construya y ejerza su actividad. La donación está proporcionando al beneficiario un ingreso conforme la actividad se vaya desarrollando, por lo que no parece razonable que no se pueda reconocer el ingreso hasta su venta. Sería más apropiado su traslado a resultados como ingreso en asociación con la amortización de la instalación para cuya construcción se donó.

Un hecho relativamente frecuente en las entidades sin fines lucrativos, que en puridad no debe entenderse como subvención o donación, sucede cuando la entidad recibe determinadas “subvenciones o donaciones” a favor de terceros, encargándose la entidad solamente de su administración hasta que tenga lugar su entrega final a terceras personas. Con independencia de que los destinatarios de las ayudas sean seleccionados por la entidad concedente, o sea la entidad sin ánimo de lucro la que se tenga que ocupar de tal menester, no se debería contabilizar en ningún momento como un ingreso pues «en ambos casos, la entidad sin fines lucrativos efectúa un simple servicio de tesorería, por lo que los fondos no suponen ninguna variación patrimonial al recibirlos ni al entregarlos. En consecuencia, el registro contable de estas operaciones deberán realizarse en cuentas de carácter financiero»<sup>216</sup>. Todo ello sin perjuicio de que si pudieran derivarse para la entidad responsabilidades, por buen fin de las subvenciones,

---

<sup>215</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (II)”, 1999, *op. cit.*, pág. 85.

<sup>216</sup> AECA: “Contabilidad de las Entidades...”, 2002, *op. cit.*, pág. 34.

donaciones o legados recibidos, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión<sup>217</sup>.

Como hemos comentado, la normativa contable mantiene un tratamiento uniforme para las subvenciones, donaciones y legados, en cambio, desde el punto de vista fiscal, quizás por la condición pública del concedente de la exención, el sistema de imputación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es distinto como analizaremos a continuación.

En general, las subvenciones y donaciones con destino a la actividad propia no se integrarán en la base imponible en cualquiera de los regímenes tributarios que les sea aplicable a las entidades sin fines lucrativos.

Así lo establece el artículo 6.1 de la Ley 49/2002 que considera exentas:

- a. «Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior...  
(...)
- c. Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas».

Por lo tanto, las subvenciones recibidas estarán exentas incluso si se destinan a actividades mercantiles siempre que sean de escasa relevancia o tengan carácter auxiliar respecto de las explotaciones económicas exentas.

Por otra parte, el artículo 121.1.b del TRLIS considera exentas las rentas derivadas de adquisiciones a título lucrativo siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Sin embargo, es necesario precisar que la exención de las subvenciones o donativos recibidos por las entidades parcialmente exentas del TRLIS será válida siempre que «se obtengan en cumplimiento de su finalidad específica y se apliquen a la misma, es decir, cuando se reciban sin causa onerosa y sin

---

<sup>217</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 35. Octubre de 1998.

consideración alguna a las actividades económicas que desarrolle la entidad, con el único objeto de coadyuvar a los fines de la misma»<sup>218</sup>.

Este criterio queda claro, en la consulta planteada sobre una asociación deportiva que tributa por este régimen tributario y que recibe una subvención del ayuntamiento para costear los gastos derivados de la gestión de la escuela municipal de tenis. La DGT responde que la actividad desarrollada en la gestión de la escuela de tenis, incluida la impartición de clases a los socios, debe entenderse como explotación económica en la medida que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en el mercado mediante la prestación de determinados servicios. A estos efectos, constituyen ingresos de la explotación económica tanto las subvenciones percibidas para costear los gastos ocasionados por la gestión de la escuela municipal de tenis como las cuotas por entrenamientos satisfechas por los jugadores asociados»<sup>219</sup>.

En referencia al tratamiento temporal de las subvenciones en el Impuesto sobre Sociedades, el TRLIS no contiene referencias especiales, por lo que se infiere válidas las normas de imputación temporal contenidas en el PGC-ESFL a fin de determinar la base imponible del periodo, salvo casos excepcionales como serán aquellas subvenciones para la contratación de personal y las que financian equipos que ya han entrado en funcionamiento como veremos posteriormente.

Sin embargo, la diferencia entre la normativa contable y fiscal puede venir de forma indirecta aplicando las reglas de valoración sobre los elementos recibidos en el supuesto de que la subvención se realizara en especie. El artículo 15.2 del TRLIS establece que se valorará por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo, entendiendo por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. En cambio, la norma de valoración 21 del PGC-ESFL, dispone que los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados se valorarán por su valor venal (precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual

---

<sup>218</sup> SG de Tributos. Consulta n.º 1222-00 de 30/05/2000.

<sup>219</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1043-00 de 28/04/2000.

teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien), con el límite de valor de mercado.

En el caso de que la valoración contable y fiscal fuesen diferentes, la integración en la base imponible de esta diferencia habrá de realizarse conforme a lo establecido en el artículo 18 del TRLIS, “Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado”, que es coherente con el criterio contable que sigue el PGC-ESFL.

Para los donativos y legados, el artículo 19.8 del TRLIS dispone que «en cualquier caso, las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo, tanto en metálico como en especie, se imputarán en el período impositivo en el que aquéllas se produzcan, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado 3 del artículo 15»<sup>220</sup>.

En resumen, para el Impuesto sobre Sociedades, las subvenciones en general siguen el criterio de imputación temporal contable mientras que las donaciones y legados deben integrarse en la base imponible, por el valor de mercado, en el período impositivo en el que se reciben.

En las donaciones, la normativa fiscal rompe con el principio de devengo así como el de correlación entre ingresos y gastos puesto que, en definitiva, se reconoce el ingreso en el ejercicio en que se acepta el bien recibido en donación y los gastos en la medida que dicho bien se va amortizando. La quiebra del principio general de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades no parece en principio razonable sobre todo si se tiene en cuenta que las donaciones, dejando aparte las cuotas de afiliados y usuarios, pueden suponer alrededor del 20% de los ingresos de las entidades sin fines lucrativos<sup>221</sup>. Quizás sean motivos de índole económico y de compensación por la pérdida de recaudación de la Administración Tributaria en razón de los beneficios

---

<sup>220</sup> El último párrafo del artículo 15.3 del TRLIS, al que hace referencia el artículo 19.3, establece que «a los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo las subvenciones».

<sup>221</sup> Dato extraído de RUÍZ OLANBUÉNAGA, J. I. (Director): *El sector no lucrativo en España*, Fundación BBV, 2000, pág. 163.

fiscales al mecenazgo, hecho que no se produce en las subvenciones, lo que ha podido inducir al legislador a apartarse de la norma general para el caso de las donaciones.

Cuando una entidad sin ánimo de lucro recibe en donación un activo amortizable con destino a la explotación económica gravada, la norma contable obliga a una imputación a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada en dicho periodo mientras que en el Impuesto sobre Sociedades se imputará en su totalidad como un ingreso en la base imponible, lo que originará un cargo en el ejercicio a impuestos anticipados de la siguiente manera<sup>222</sup>:

$t \cdot x$ (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado	a	(630) Impuestos sobre beneficios $t \cdot x$
--	---	--

$x$  = valor de mercado del activo recibido en donación corregido por la amortización contabilizada en el ejercicio en que se realiza la operación.

$t$  = tipo impositivo de la entidad sin ánimo de lucro (0.1 ó 0.25).

En los ejercicios siguientes comenzarán a revertir esta diferencia temporal en función de las imputaciones realizadas a la cuenta 775 “Subvenciones, donaciones y legados traspasadas al resultado de ejercicio”, que habrá de coincidir con la amortización en el ejercicio para dicho elemento, lo que provocará los siguientes asientos:

$t \cdot d$ (630) Impuestos sobre beneficios	a	(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado $t \cdot d$
--	---	--

$d$  = amortización practicada en el ejercicio del activo recibido en donación.

---

<sup>222</sup> Para un estudio más completo de las cuentas que el PGC utiliza para la contabilización del efecto impositivo se puede ver MORENO ROJAS, J.: *Contabilidad y fiscalidad: diferencias entre el resultado contable y base imponible en el impuesto sobre sociedades*, Universidad de Sevilla, 1997, págs. 48 al 53.

Si el bien no es amortizable, hemos observado anteriormente cómo la contabilidad, al situar el momento del ingreso con la venta o baja del inventario de dicho bien, rompe con el principio de devengo pero ahora, en el supuesto de donación, la situación es muy diferente para la Hacienda Pública que no sale perjudicada si el activo se mantiene en el patrimonio de la entidad donataria permanentemente.

También encontramos ciertas diferencias temporales entre la normativa contable y lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades para el caso de determinadas subvenciones. En concreto, me refiero a:

- Subvenciones recibidas para elementos que ya están en uso.
- Subvenciones por la creación de puestos de trabajo.

Puede darse el caso de una subvención destinada a financiar la totalidad del valor original de un activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de su concesión. Es criterio del ICAC que «la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión»<sup>223</sup>.

Sin embargo, el criterio fiscal es diferente en este caso, según la DGT, en referencia a una subvención de capital para financiar la adquisición de equipos informáticos, considera que «en caso de que la subvención sea acordada con posterioridad a su entrada en funcionamiento, el importe de la misma se imputará en los periodos impositivos cerrados desde que aquella es concedida y hasta el último en que se amortice dicho elemento patrimonial. La distribución del importe de la subvención al objeto de su imputación en la base imponible correspondiente a dichos ejercicios se determinará según la proporción existente entre la amortización practicada en cada uno de ellos y el valor amortizable pendiente»<sup>224</sup>.

Otro tipo especial de subvención es aquella que se concede a la entidad por la creación de puestos de trabajo. Es criterio del ICAC que cuando nazca el derecho a la

---

<sup>223</sup> ICAC. Consulta 10 del BOICAC n.º 40. Diciembre de 1999.



subvención ésta ha de registrarse como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, realizando su imputación a resultados del ejercicio de una forma sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, a medida que se vayan devengando las anualidades. Si lo que se subvenciona es la contratación indefinida, en tanto que la obtención de la subvención estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de dicha subvención con los gastos asociados. Sólo en el caso de que la subvención concedida tuviera por objeto la transformación de un contrato eventual en un contrato indefinido, entonces sí se consideraría como ingreso en el ejercicio en el que se cumplan las condiciones establecidas para la concesión o en el que racionalmente se vayan a cumplir<sup>225</sup>.

Distinto es el criterio mantenido por la Administración Tributaria. «Las subvenciones ligadas a la creación de empleo no reúnen las características que definen a las subvenciones de capital destinadas a financiar inversiones activables o gastos de proyección plurianual, sino que constituyen instrumento de la política de apoyo a la creación de empleo que compensa parcialmente los mayores gastos de personal que supone la contratación de trabajadores en el ejercicio en que ésta se produce. En consecuencia, se imputarán a la cuenta de resultados y formarán parte de la base imponible del ejercicio en que se concedan, la totalidad del importe de las subvenciones recibidas por la contratación de trabajadores»<sup>226</sup>. Postura, que parece más alejada del criterio de devengo que la mantenida por el ICAC y, a falta de otras consideraciones, estimo menos adecuada.

### **5.3 Derechos de uso sobre bienes y el trabajo voluntario.**

Existen supuestos especiales de “activos” que, a pesar del carácter habitual con que se presentan en las entidades sin fines lucrativos, estimo que no están suficientemente resueltos en el PGC-ESFL. Me refiero a:

- Derecho de uso sobre bienes, y
- El trabajo voluntario.

---

<sup>224</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1264-99 de 19/07/1999.

<sup>225</sup> ICAC. Consulta 3 del BOICAC n.º 53. Marzo de 2003.

<sup>226</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2207-01 de 12/12/2001.

- Derecho de uso sobre bienes.

En determinados supuestos, la entidad sin ánimo de lucro tiene el derecho de uso durante un cierto periodo de tiempo (o de forma indeterminada) sobre un determinado bien, que por lo general resultarán ser inmuebles, para que ayude a la realización de las actividades propias de la misma. El PGC-ESFL no hace mención alguna a estas operaciones, ni en cuanto a su contabilización ni en la posibilidad de incluirlas en la Memoria, a pesar de ser en estas entidades donde se dan con más frecuencia. En cambio, sí se encuentran recogidas en la contabilidad de otras unidades económicas como son en las administraciones y empresas públicas<sup>227</sup>.

Los citados bienes en cuanto que ayudan a la producción de bienes o servicios deberían contabilizarse. Ahora bien, puesto que la titularidad pertenece siempre al donante, correspondería registrarse como inmovilizado inmaterial a semejanza de lo que sucede en el arrendamiento financiero<sup>228</sup>.

RÚA ALONSO de CORRALES señala la importancia de su reflejo contable a fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la entidad<sup>229</sup>, para ello recomienda seguir el Plan General de Contabilidad de las fundaciones privadas en Cataluña que sí desarrolla esta eventualidad y de cuyo contenido cabe destacar lo siguiente:

- Se recogerá como inmovilizado inmaterial en la cuenta “Derechos sobre bienes cedidos en uso”, y deberán ser valorados por la contraprestación dada por la fundación. En caso de recibirse sin contraprestación, se registrarán por su valor venal del derecho de uso, no del bien cedido, mientras que en el

---

<sup>227</sup> «En el caso de que a las empresas públicas con forma jurídica de sociedad mercantil les sean adscritos bienes de dominio público, confiriéndoles derecho de uso sobre tales bienes y sin que se exija contraprestación alguna, dichas sociedades deberán hacer lucir en el activo del balance, dentro de las inmovilizaciones inmateriales... El derecho de uso deberá amortizarse atendiendo a su depreciación durante el plazo de adscripción. Si dicho plazo de adscripción fuera superior a la vida útil del bien sobre el que se ostentan los derechos, éstos deberán amortizarse durante el plazo de vida útil.

En el pasivo del balance se incluirá dentro del epígrafe “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” el ingreso derivado de la adscripción, que se imputará a resultados, como ingreso extraordinario, en proporción a la amortización de los derechos de uso que figuran en el activo». ICAC. Consulta 5 del BOICAC n.º 9. Abril de 1992.

<sup>228</sup> Además, parece claro que tales elementos cumplen con los criterios generales contenidos en el punto 10 de la NIC n.º 38 para su reconocimiento como activo inmaterial, a saber: «identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros».

pasivo aparecerá una cuenta de subvención o donación por el mismo importe.

- Deberá amortizarse en función de los años que tenga el derecho al uso, salvo que la vida útil del bien fuera inferior, en cuyo caso será en ese periodo.
- Cualquier gasto posterior que suponga un aumento en la capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, deberá ser contabilizado como mayor valor de los derechos de uso.

Para el caso de ser recibido de forma gratuita, GONZÁLEZ QUINTANA y CAÑADAS MOLINA estiman conveniente atribuir a estos bienes el valor venal del derecho de uso, calculado sobre la base de la actualización de los importes por arrendamientos futuros estimados, en vez del valor venal del bien, dado que con esta opción no se registra durante el periodo de cesión elementos que no pertenecen a la organización, sólo su derecho a usarlos, excepto cuando no se conozca el tiempo de cesión del bien, en cuyo caso se valora por el valor venal del elemento en el momento de su incorporación al patrimonio de la entidad, como si su uso fuera por un período ilimitado, indicándose dicha circunstancia en la Memoria<sup>230</sup>.

Lógicamente, los citados ingresos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados en proporción a la amortización de los derechos de uso que figuran en el activo, por lo cual el efecto sobre la Cuenta de Resultados del período será nulo.

- El trabajo voluntario.

El trabajo voluntario presenta una problemática parecida a las cesiones gratuitas de bienes. La entidad no lucrativa recibe un servicio por el que no paga pero que ayuda al logro de las actividades propias de la entidad. Al carecer de cuantificación monetaria, no suele ser objeto de representación contable ni tampoco se informa sobre esta realidad en los estados financieros de las organizaciones no lucrativas.

Comentan FALCÓN PÉREZ y FUENTES PERDOMO que «es obvia la necesidad de informar en los estados financieros sobre un aspecto de tal importancia,

---

<sup>229</sup> RÚA ALONSO DE CORRALES, E.: “La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectiva de futuro”, *Partida doble*, n.º 186, 2007, pág. 82.

puesto que el voluntariado es una parte consustancial con la propia naturaleza de muchas organizaciones sin fines lucrativos y, en consecuencia, la contabilidad no puede desatender tal realidad. Deben hacerse, por tanto, los esfuerzos necesarios para diseñar mecanismos que informen a los usuarios de cómo están contribuyendo los voluntarios a la actividad desarrollada por las organizaciones del tercer sector»<sup>231</sup>.

El artículo 3.1 de la Ley 6/1996 del Voluntariado entiende por voluntariado, a efectos de la Ley, «el conjunto de actividades de interés general, desarrolladas por personas físicas, siempre que las mismas no se realicen en virtud de una relación laboral, funcionarial, mercantil o cualquier otra retribuida y reúna los siguientes requisitos:

- a. Que tengan carácter altruista y solidario.
- b. Que su realización sea libre, sin que tengan su causa en una obligación personal o deber jurídico.
- c. Que se lleven a cabo sin contraprestación económica, sin perjuicio del derecho al reembolso de los gastos que el desempeño de la actividad voluntaria ocasione.
- d. Que se desarrollen a través de organizaciones privadas o públicas y con arreglo a programas o proyectos concretos»<sup>232</sup>.

El artículo 8 de la Ley del Voluntariado dispone que «las organizaciones que cuenten con la presencia de voluntarios habrán de estar legalmente constituidas, dotadas de personalidad jurídica propia, carecer de ánimo de lucro y desarrollar programas en el marco de las actividades de interés general recogidas en el artículo 4 de esta Ley... Dichas organizaciones deberán, en todo caso:

- a. Cumplir los compromisos adquiridos con los voluntarios en el acuerdo de incorporación a la organización.
- b. Acreditar la suscripción de una póliza de seguro, adecuada a las características y circunstancias de la actividad desarrollada por los

---

<sup>230</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J. y CAÑADAS MOLINA, E.: “Balance de situación...”, 2004, *op. cit.*, pág. 59.

<sup>231</sup> FALCÓN PÉREZ, C. E. y FUENTES PERDOMO, J.: “Aspectos económicos y contables del voluntariado en las ONGs”, *Contaduría y Administración*, n.º 220, 2006, pág. 192.

<sup>232</sup> Los apartados 2 y 3 del artículo 3 de esta Ley excluye del concepto de voluntariado las actuaciones voluntarias aisladas, esporádicas o prestadas al margen de organizaciones públicas o privadas sin ánimo

voluntarios, que les cubra de los riesgos de accidente y enfermedad derivados directamente del ejercicio de la actividad voluntaria, con las características y por los capitales asegurados que se establezcan reglamentariamente.

- c. Cubrir los gastos derivados de la prestación del servicio y dotar a los voluntarios de los medios adecuados para el cumplimiento de sus cometidos.
- d. Establecer los sistemas internos de información y orientación adecuados para la realización de las tareas que sean encomendadas a los voluntarios.
- e. Proporcionar a los voluntarios la formación necesaria para el correcto desarrollo de sus actividades.
- f. Garantizar a los voluntarios la realización de sus actividades en las debidas condiciones de seguridad e higiene en función de la naturaleza y características de aquéllas.
- g. Facilitar al voluntario una acreditación que le habilite e identifique para el desarrollo de su actividad.
- h. Expedir a los voluntarios un certificado que acredite los servicios prestados.
- i. Llevar un registro de altas y bajas del personal voluntario».

GONZALEZ QUINTANA destaca las siguientes notas características de esta Ley<sup>233</sup>:

- Un voluntario no podrá prestar sus servicios en la actividad mercantil de la entidad sin ánimo de lucro.
- El voluntario debe ser persona física. No obstante, desde un punto de vista general, el trabajo voluntario puede ser realizado por una persona jurídica que por la aportación de sus servicios para fines de interés general no exija nada a cambio y en este caso, también se debería registrar.
- La actividad del voluntario es libre, si bien dicha libertad no está reñida en absoluto con continuidad básica en su trabajo si se pretende que su labor sea eficaz.
- La única remuneración del voluntario va a ser la satisfacción personal por el servicio prestado a la sociedad, sin perjuicio del derecho al reembolso de los

---

de lucro, ejecutadas por razones familiares, de amistad o buena vecindad. Asimismo precisa que la actividad de voluntariado no podrá, en ningún caso, sustituir al trabajo retribuido.

<sup>233</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J.: “La cuenta de resultados...”, 2006, *op. cit.*, págs. 61 y 62.

gastos en el desempeño de la actividad voluntaria, incluso puede percibir donativos periódicos.

- Aunque desde un punto de vista legal, de acuerdo con la Ley del Voluntariado, no es voluntario el que realice actuaciones voluntarias aisladas, de facto lo es y, en consecuencia, la contabilidad debe registrar dicha contraprestación, si se quiere dar respuesta al principio de imagen fiel de la entidad.

El PGC-ESFL se limita a definir al voluntario como «el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie»<sup>234</sup>, y sólo trata sobre el tema del voluntariado para recoger los gastos producidos como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad, citando a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

Entiendo que la contabilización del voluntariado debe resolverse por el mecanismo previsto para las donaciones que se afectan directamente a resultados (cuenta 726 del PGC-ESFL), teniendo como contrapartida una cuenta de gasto de personal creada al efecto, y aunque su registro no afecte a la Cuenta de Resultados, al suponer un ingreso y un gasto simultáneo, la falta del mismo llevaría a la presentación de unos estados financieros no comparables con los de otras organizaciones que han de pagar dichos servicios. Además, «el reflejo contable de estos recursos proporcionaría información de todos los medios aplicados para la consecución de sus fines, obteniéndose, de esa forma, una valoración adecuada de los costes de los servicios prestados»<sup>235</sup>.

El mayor problema que presenta en este caso es el de su valoración, quizás sea ésta la causa por la que existe una tendencia generalizada a no contabilizarlo. Por coherencia con las donaciones debería valorarse por una especie de valor venal de los servicios prestados, que sería el coste de personal en que se debería incurrir si la entidad no lucrativa contratara la mano de obra necesaria para poder realizar dichas tareas. Valoración que en la literatura específica recibe el nombre de “coste de oportunidad”.

---

<sup>234</sup> Cuenta 653 del PGC-ESFL “Compensación de gastos por prestaciones de colaboración”.

<sup>235</sup> GONZÁLEZ QUINTANA, M<sup>a</sup> J.: “La cuenta de resultados...”, 2006, *op. cit.*, pág. 62.

Sin embargo, como comentan FALCÓN PÉREZ y FUENTES PERDOMO «no siempre podrá asignarse directamente tal valor, en especial en aquellos servicios que no tienen equivalente en el mercado laboral, pues hay que recordar que en el sector no lucrativo y, en especial en el ámbito de los servicios sociales se generan “yacimientos de empleo” porque se detectan necesidades y se crean una serie de servicios nuevos que inicialmente no se facilitan por el mercado. En tal caso se podría tomar como referencia las tarifas vigentes previstas en los colegios profesionales correspondientes»<sup>236</sup>. Estos autores contemplan también otros métodos de valoración del trabajo voluntario a cuyo estudio me remito<sup>237</sup>.

---

<sup>236</sup> FALCÓN PÉREZ, C. E. y FUENTES PERDOMO, J.: “Aspectos económicos...”, 2006, *op. cit.*, pág. 200.

<sup>237</sup> *Ibidem*, págs. 194 a 202.

## Capítulo 6.

### Amortizaciones y provisiones.

Como regla general, los activos de cualquier entidad pierden valor por su utilización o por el mero paso del tiempo, lo que justifica, en primer lugar, determinar su cuantía en cada ejercicio y después plantearse su consideración como un coste del ejercicio, o bien, activarlo como un coste más en la valoración de las existencias como se expuso en su momento<sup>238</sup>. Se vuelve, por tanto, a poner de relieve la importancia de la valoración de existencias para determinar el resultado del ejercicio y, en consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta fechas recientes muchas organizaciones sin fines lucrativos no contabilizaban la depreciación de sus activos. Algunos autores han venido criticando la utilidad de la información sobre las dotaciones efectuadas en el ejercicio para estas entidades con razones no excesivamente convincentes: muchos de estos bienes provienen de donaciones, o porque al no vender los productos o servicios no se recupera su valor vía venta, o porque los usuarios de los estados financieros no están interesados en conocer el montante de estas partidas, etc. Sobre las razones a favor y en contra de la conveniencia de reflejar las amortizaciones de los activos en las entidades sin fines lucrativos me remito a la obra de ARNAU PARDÍS<sup>239</sup>.

Sí parece claro que aquellas entidades que obtengan una buena parte de sus recursos financieros con la venta de bienes o prestaciones de servicios han de reflejar la amortización como cualquier empresa. Y, en general, en cualquier actividad, más temprano que tarde la entidad no lucrativa tendrá que reponer sus activos, que si no han sido convenientemente amortizados, le obligará a realizar un esfuerzo adicional mediante la búsqueda de subvenciones y donaciones específicas, mayores cuotas de socios, etc.

Por lo tanto, una política prudente por parte de la entidad sin ánimo de lucro llevaría al cálculo de las dotaciones por amortización a fin de actualizar el valor de los

---

<sup>238</sup> Así, la doctrina contable ha venido diferenciando entre amortización técnica (o simplemente amortización) y la económica. La amortización económica conlleva la incorporación de la pérdida del valor del bien al coste de los productos o servicios.



activos de la organización. Además de ser necesario para el correcto cálculo del coste de los servicios prestados así como la presentación de unos estados contables comparables con cualquier otra entidad.

El concepto de provisión guarda una gran similitud con el de amortización. Con carácter general, las provisiones son cargos realizados a los resultados del ejercicio con la finalidad de cubrir pérdidas de carácter probable o cierto de las que no puede determinarse con exactitud su importe<sup>240</sup>. Debido a la variedad de los tipos de provisiones que se recogen tanto en la normativa contable como en la fiscal, es difícil encontrar una definición más concreta sobre este concepto.

La norma de valoración 2.5 del PGC-ESFL obliga a dotar las correspondientes amortizaciones y provisiones a los elementos del inmovilizado material<sup>241</sup>, con excepción de las reglas especiales previstas para los bienes del Patrimonio Histórico.

El punto 8 de la Introducción del PGC-ESFL comenta que los bienes del Patrimonio Histórico «no serán objeto de amortización, pues no parece que su depreciación deba seguir este sistema de registro contable, sino más bien la constitución de un fondo de reparaciones cuya dotación deberá realizarse de forma sistemática a lo largo del tiempo, imputando a cada ejercicio su devengo anual y que garantice la conservación del bien histórico a que se refiere, de forma que cada vez que se deba realizar una reparación de esta clase, circunstancia que se produce al menos cada cierto número de años, la entidad posea los recursos necesarios. A título indicativo se pueden citar, entre otras, las obras que pudieran realizarse en un edificio histórico con objeto de garantizar el estado del mismo en condiciones adecuadas».

Para este objetivo, el PGC-ESFL, crea la cuenta 145 “Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico”, que recoge los importes estimados de forma sistemática necesarios para atender las reparaciones y

---

<sup>239</sup> ARNAU PARADÍS, A.: *La contabilidad de las entidades...*, 2002, *op. cit.*, págs. 126 a 140.

<sup>240</sup> MARTÍN ALBÀ, S.: “Gastos contables y gastos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Tesis Doctoral en la Universidad Pompeu Fabra*, 2004, pág. 182.

<sup>241</sup> Igualmente para el inmovilizado inmaterial, la norma de valoración 4 del PGC-ESFL dispone que «se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5 [normas particulares del inmovilizado inmaterial]».

conservación de carácter extraordinario de estos bienes. Además, con independencia de la mencionada provisión, es posible que muchos de los elementos del Patrimonio Histórico estén sometidos a oscilaciones en el mercado, para recoger estas posibles pérdidas reversibles, el PGC-ESFL introduce la cuenta 292 “Provisión por depreciación del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico”.

Es fácil que existan entidades sin ánimo de lucro que utilicen estos elementos como parte integrante, incluso básicas, de sus explotaciones económicas. Si la entidad puede acogerse a la Ley 49/2002 el artículo 7.4 declara exentas «las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes», por lo tanto, la provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico, tampoco integrará la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Si la entidad sin ánimo de lucro tributa por el Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial previsto en los artículos 120 a 122 del TRLIS, las provisiones para reparaciones y conservación de estos bienes podrían considerarse incluidos dentro de los gastos comprendidos en el artículo 13.2.d. del TRLIS que permite la deducción de las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias, siempre que correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria. El procedimiento para la presentación de un plan de dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias viene recogido en el artículo 10 del RIS.

### **6.1 Amortización del inmovilizado.**

Las dotaciones por amortización realizadas en el ejercicio, como ocurre con los gastos en general, no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que dichos elementos se utilicen en actividades exentas y viceversa.

El problema radica en aquellos elementos que se utilicen en los dos tipos de actividades. A este respecto, puede haber diferencia según que la entidad sin ánimo de

lucro pueda acogerse a la Ley 49/2002, o bien siga el régimen tributario especial establecido en TRLIS.

El artículo 8.2.b de la Ley 49/2002 establece que, en el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a dicha actividad. En cambio, el TRLIS no contempla específicamente el gasto por amortización de estos elementos, por lo que sería de aplicación el artículo 122.2.a del Texto Refundido que, con carácter más general, dispone que «los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad».

Estimamos más razonable el criterio seguido por la Ley 49/2002. Problema distinto sería la forma de determinar el grado de afectación de un elemento a las actividades sujetas a gravamen que, en muchos casos, puede presentar cierto grado de arbitrariedad.

Son conocidas las diferencias que surgen entre la normativa contable y fiscal acerca de los importes que corresponden a las amortizaciones en el ejercicio a pesar de que, para ambas normativas, el concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial es idéntico, pues representa la cantidad correspondiente a la depreciación sistemática efectiva que sufre el elemento por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia<sup>242</sup>.

El Plan General de Contabilidad obliga a amortizar los elementos del inmovilizado de forma sistemática en función de la vida útil de los bienes, pero no

---

<sup>242</sup> Hay que destacar que tanto el PGC como el TRLIS no hacen referencia al paso del tiempo como causa de la depreciación. A este respecto, MARTÍNEZ AZUAR comenta que «la supresión del paso del tiempo como causa de depreciación del inmovilizado nos parece poco acertada, ya que como resulta evidente, existen elementos cuya depreciación está influida decisivamente por dicho transcurso; tal sería el caso de ciertos elementos del inmovilizado inmaterial como determinados derechos (patentes, concesiones administrativas, opciones de compra, etc.) en el caso en que tengan limitada su vigencia a un periodo temporal definido, o del inmovilizado material como los bienes inmuebles que, pese a ser elementos de muy larga vida útil y sufrir depreciación también por el uso, es básicamente el paso del tiempo el que más intensamente los deteriora ya que apenas se ven afectados su valor por el factor obsolescencia». MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: “Análisis de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del nuevo Reglamento (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril)”, *Impuestos*, Vol. 14, n.º5, 1998, pág. 1297.

define ningún método de forma explícita que refleje con cierta fiabilidad la depreciación sufrida por los elementos del activo inmovilizado por funcionamiento, obsolescencia e incluso límites legales u otros que afecten a la utilización del activo. Todo parece indicar que han de ser criterios económicos y técnicos los que deban de aplicarse para el cálculo de las amortizaciones. Según el ICAC «podrá utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de la vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa»<sup>243</sup>.

En cambio, el artículo 11 del TRLIS y los artículos del 1 al 5 del RIS, sí establecen métodos más detallados para el cálculo de las amortizaciones, con todo, las normas fiscales también permiten un amplio margen de flexibilidad.

El artículo 11.1 del TRLIS establece que se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- Aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las Tablas de Amortización oficialmente aprobadas.
- Aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- El método de los números dígitos.
- Un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.
- Aquella en la que se pueda justificar el importe dotado.

En opinión de FERNÁNDEZ RODRIGUEZ y MARTÍNEZ ARIAS, la forma de proceder de las normas fiscales es a todas luces improcedente. No parece el contexto fiscal el más adecuado para describir los métodos aplicables, ya que el PGC, así como sus desarrollos, se limitan, acertadamente, a establecer que será admisible cualquier sistema basado en un criterio técnico-económico<sup>244</sup>. Aunque no siempre es así, sobre todo respecto del inmovilizado inmaterial, ya que a veces el PGC obliga a amortizar distintos elementos no por un criterio técnico sino llevado por el principio de prudencia.

---

<sup>243</sup> Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, por el que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

Nos parece acertada la opinión de POVEDA BLANCO en el sentido de que «el conocimiento exacto de la depreciación económica deviene en utopía, pues difícilmente se puede precisar con rigor el periodo de vida útil de los distintos bienes y el demérito sufrido en cada periodo impositivo, sin error en su estimación, por lo que parece presumible que, en general, la amortización fiscal diferirá de la depreciación»<sup>245</sup>.

La discrepancia entre la amortización contable y fiscal parece inevitable puesto que, desde la perspectiva contable, las dotaciones que se realicen sobre las distintas partidas deberán estar presididas por el principio de prudencia. Al contrario, desde el punto de vista fiscal, la Hacienda Pública estará interesada en que el Impuesto sobre Sociedades no se difiera de forma injustificada.

En lo que sí coinciden ambas normativas es en el inicio del momento que se debe comenzar a amortizar el inmovilizado<sup>246</sup>. Según las reglas contables, «el inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los periodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización»<sup>247</sup>. Por su parte, el artículo 1.4 del RIS, establece que «los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos».

La amortización del inmovilizado inmaterial presenta una problemática especial debido a su naturaleza intangible. Para que estos elementos se mantengan en el activo, debe entenderse que los mismos son capaces de producir ingresos en el futuro. Por tanto, un elemento del inmovilizado inmaterial requiere, en primer lugar, la valoración de tal capacidad, después habrá que tomar un método sistemático de amortización que refleje la disminución de sus posibilidades de generar ingresos<sup>248</sup>.

---

<sup>244</sup> FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A.: “Las correcciones valorativas tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 208, 2000, pág. 144.

<sup>245</sup> POVEDA BLANCO, F.: “Aplicación del principio de neutralidad en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Ponencia presentada al *V Congreso Nacional de Economía, Las Palmas de Gran Canaria*, diciembre de 1995. Cita tomada de MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: “Análisis de la amortización...”, 1998, *op. cit.*, pág. 1295.

<sup>246</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 0372-01 de 21/02/2001.

<sup>247</sup> Punto 1.e de la norma séptima de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991.

<sup>248</sup> AECA: *Principios Contables...*, 1999, *op. cit.*, pág. 91.

Quizás sean en las amortizaciones del inmovilizado inmaterial donde se pongan de manifiesto en mayor medida las discrepancias entre la normativa contable y fiscal en concepto de amortizaciones. En general, la normativa fiscal intenta limitar la cantidad máxima a imputar en cada ejercicio en concepto de amortización o, por el contrario, permitir una mayor amortización con el objetivo de favorecer determinadas actividades.

La norma de valoración 4 del PGC-ESFL dispone que «los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción», es decir, la activación de estos elementos necesita, como requisito previo, que la entidad haya efectuado un desembolso. Esta misma norma de valoración ordena aplicar los criterios de amortización aplicados para el inmovilizado material.

Ante la dificultad de valorar los elementos del inmovilizado inmaterial así como de estimar la dotación por amortización que corresponde a cada uno de estos activos en un determinado periodo, la norma de valoración 5 del PGC-ESFL establece una serie de reglas particulares sobre los mismos y que vienen presididos en gran manera por el principio de prudencia. Además, la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 por el que se dictaminan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, desarrolla el contenido de esta norma de valoración. La norma décima de esta Resolución considera que, con carácter general, «será admisible cualquier método de carácter sistemático y que contemple las características técnico-económicas del bien objeto de amortización. Los planes sistemáticos de amortización responderán a un criterio específico, entre los que se encuentran los siguientes:

- Linealmente o cuota constante.
- Cuota variable creciente o decreciente dependiendo del activo a amortizar».

En la misma Resolución se dictamina que «el periodo previsto para la amortización debe ser revisado anualmente en relación con las circunstancias que lo motivaron. Si se produjeran posteriormente alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un inmovilizado inmaterial, se procederá a modificar dicho periodo en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes. En su caso, se imputarán al

resultado del ejercicio, como resultado extraordinario (gasto o ingresos de ejercicios anteriores), el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos». Es decir, en este último caso, se procederá a la variación del plazo de amortización pero reconociendo la totalidad de la cuota de amortización en el ejercicio presente como gasto ordinario<sup>249</sup>.

Veamos detenidamente cada uno de los elementos que la norma de valoración 5 del PGC-ESFL distingue dentro de la masa patrimonial que comprende el inmovilizado inmaterial. En concreto vamos a estudiar:

- Los gastos de investigación y desarrollo.
- Las aplicaciones informáticas.
- Arrendamiento financiero.
- Fondo de comercio.
- Derechos de traspaso.
- Propiedad industrial e intelectual.
- Concesiones administrativas.

El Impuesto sobre Sociedades no sigue un paralelismo exacto con la individualización realizada por la normativa contable, si bien del contenido de los distintos apartados del artículo 11 del TRLIS puede afirmarse que, salvo para los gastos de investigación y desarrollo, se intenta limitar la cantidad máxima a imputar en cada ejercicio en concepto de amortización.

También hay que señalar que la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 prevé una revisión modificación importante, a partir del 1 de enero de 2008, del artículo 11 del TRLIS. Se introduce cambios en la terminología seguida hasta ahora a fin de adaptarla a la que se utiliza en el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad; por ejemplo, se cambia la expresión “inmovilizado inmaterial” por “inmovilizado intangible”. Pero, principalmente, el borrador contempla la posibilidad de que existan

---

<sup>249</sup> PÉREZ CALDERÓN, E.: “Tratamiento contable de las Aplicaciones Informáticas”, *Partida Doble*, n.º 154, 2004, pág. 45.

inmovilizados intangibles con vida indefinida, circunstancia que también se recoge en la redacción prevista para el mencionado artículo del TRLIS.

- Gastos de investigación y desarrollo.

Los gastos de investigación y desarrollo, en general, se considerarán gastos en el ejercicio. Sin embargo, el PGC-ESFL (al igual que el PGC), en determinados proyectos para los que existan seguridad de que van a producir futuros ingresos y a fin de conseguir la adecuada correlación entre ingresos y gastos, permite que una vez cumplidas una serie de condiciones, se pueda proceder a su activación, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se conseguirá imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

La norma de valoración 5.a del PGC-ESFL determina que «los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el Activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado, en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económica y, en su caso, comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas»<sup>250</sup>.

Entre las condiciones necesarias que establece el PGC-ESFL para la activación de estos gastos, además de la existencia de motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica del proyecto, exige que estén específicamente individualizados por proyectos y sus costes claramente establecidos para que puedan ser distribuido en el tiempo. La Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, aclara que en la medida en que no se pueda

---

<sup>250</sup> El punto 6 de la norma segunda de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 contempla que si los proyectos se realizan con medios propios se valorarán por su coste de producción, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

- a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
- b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
- c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
- d) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.



establecer una relación estricta entre “proyecto” individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, prácticamente en ningún caso se podrá activar importe alguno. Por ello se contempla la posibilidad de que para cada conjunto de proyectos de investigación interrelacionados en función de un objetivo, se apreciará la rentabilidad económica comercial y su éxito técnico de una forma genérica para dichos conjuntos de investigaciones desarrolladas por la entidad.

Una vez activados los gastos de investigación y desarrollo, surge el problema de su imputación a resultados. Teniendo en cuenta que, por la forma de determinar las circunstancias de su incorporación al Activo, habrá importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no puede fijarse una fecha de terminación del mismo. Se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de 5 años para la totalidad de los gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio.

En el Impuesto sobre sociedades, el artículo 11.2 del TRLIS<sup>251</sup> permite la libertad de amortización para los gastos de investigación y desarrollo que cumplan con la definición del artículo 35 del Texto Refundido<sup>252</sup>. Para estos gastos, el TRLIS dispone que podrán amortizarse libremente:

«...

- c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

---

El punto 7 de la misma norma advierte expresamente que «en ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo, los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa ni los financieros».

<sup>251</sup> La Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 modifica la redacción del presente artículo, a partir del 1 de enero de 2008, a fin de adaptarla a la terminología utilizada en el borrador del Plan General de Contabilidad sin que cambie su contenido.

<sup>252</sup> Dicho artículo contempla la deducción en la cuota del Impuesto sobre sociedades por las actividades de investigación y desarrollo, con el claro fin de favorecer el empleo de nuevas prácticas creativas. El apartado 1.a del artículo 35 define las condiciones que deben verificarse para tener la consideración de gastos de investigación y desarrollo a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

- d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización...»<sup>253</sup>.

Observamos cómo el TRLIS mantiene un concepto y ritmo de amortización de los gastos por actividades de investigación y desarrollo propio, muy alejado de las normas mercantiles. Además, en las numerosas consultas planteadas a la Administración Tributaria, se aprecia que ésta mantiene un criterio muy estricto para considerar dichos gastos dentro del concepto de investigación y desarrollo. Por otra parte, la Disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006 suprime el artículo 35 del TRLIS para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012<sup>254</sup>.

La DGT señala que la posibilidad de libertad de amortización está unida al propio concepto de investigación y desarrollo, de tal manera que un elemento que se encuentre incluido en dicho concepto dará derecho a la deducción prevista en el citado artículo 35 (deducción en la cuota íntegra sobre la base de los gastos de investigación y desarrollo) y simultáneamente podrá gozar de libertad de amortización<sup>255</sup>. Por lo tanto, entiendo que la desaparición de las deducciones del artículo 35 del TRLIS en el año 2011 no debería afectar a la libertad de amortización de estos gastos. Lo que sí podría entenderse es que, a partir de esa fecha, la libertad de amortización a que se refiere este artículo 11.2 del TRLIS serán los contemplados exclusivamente en la normativa mercantil<sup>256</sup>.

---

<sup>253</sup> La DGT excluye de los gastos relacionados con la actividad de investigación y desarrollo a «los gastos indirectos, los de estructura general de la empresa y los gastos financieros». SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0080-00 de 04/09/2000

<sup>254</sup> En su lugar se introduce un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

La Ley 35/2006 supone una importante reducción y eliminación de las bonificaciones y deducciones contenidas en el TRLIS. Como comenta el Preámbulo de la Ley «se intenta lograr una mayor coordinación fiscal y convergencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, aproximando nuestro tipo impositivo al de los países de nuestro entorno y reduciendo los incentivos fiscales selectivos, cada vez en más desuso..., se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios, y que al lograr una mayor coordinación fiscal internacional mejore nuestra situación competitiva en el entorno internacional».

<sup>255</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0061-02 de 29/10/2002.

<sup>256</sup> Con todo, la Disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006 contempla que «durante el último semestre del año 2011, el Ministerio de Economía y Hacienda... presentará al Gobierno un estudio relativo a la eficacia de las diferentes ayudas e incentivos a las actividades de investigación, desarrollo e innovación vigentes durante los años 2007 a 2011, y, en su caso, adecúe las mismas a las necesidades de la economía española, respetando la normativa comunitaria».

Aunque el artículo 19.3 del TRLIS permite la deducción fiscal de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente sin necesidad de su imputación contable, entendemos que, al menos, será necesaria la activación contable de dichos gastos, en este sentido parece pronunciarse la DGT al comentar que «en cuanto a la aplicación de la libertad de amortización establecida en el artículo 11.2 c) y d) de la LIS, solamente podrá aplicarse sobre aquellos elementos del inmovilizado material afectos a la actividad de I+D y gastos por dicho concepto que se hubiesen activado como inmovilizado inmaterial, siempre que unos y otros puedan formar parte de la base de la deducción a que se refiere el artículo [35 del TRLIS]»<sup>257</sup>.

- Aplicaciones informáticas.

La norma de valoración 5.f del PGC-ESFL contempla la inclusión en el Activo de los programas de ordenador «tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios. En ningún caso podrán figurar en el Activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática».

En la cuenta 215 del PGC-ESFL “Aplicaciones informáticas” se registrará el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos ya vistos para los gastos de investigación y desarrollo.

En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:

- a. Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa.
- b. Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.
- c. Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas.

d. Los costes de mantenimiento de la aplicación informática<sup>258</sup>.

Si el programa informático viene unido a una maquinaria, «deberá separarse su importe con objeto de que éste quede registrado como inmovilizado inmaterial, permitiendo de esta forma que su amortización se realice de acuerdo con su naturaleza»<sup>259</sup>. No obstante, «si las máquinas se identifican con una instalación técnica que incluye la aplicación informática dentro del conjunto de elementos que configuran aquéllas, no debe separarse el importe correspondiente a los distintos elementos que la componen y deberán estar sometidos al mismo ritmo de amortización»<sup>260</sup>. El PGC-ESFL define la cuenta 222 “Instalaciones técnicas” como «unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aún siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización: se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones».

En las entidades sin fines lucrativos es usual la creación de páginas Web que sin duda constituye un activo inmaterial para estas entidades con proyección plurianual, por lo tanto, los gastos incurridos en la creación de dicha página deberán ser activados como aplicación informática. También es usual que se realicen una serie de actividades a fin de mantener, actualizar o incorporar dichas páginas en sintonía con la tecnología existente en ese momento; es criterio del ICAC que estas operaciones, generalmente, deben considerarse como adecuaciones o mantenimiento de la página Web y por tanto su calificación sería la de gasto del ejercicio<sup>261</sup>.

La referida norma de valoración 5.f establece de forma expresa que para los programas de ordenador «se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo».

---

<sup>257</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V0080-00 de 04/09/2000.

<sup>258</sup> ICAC. Norma séptima de la Resolución de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

<sup>259</sup> ICAC. Consulta 2 del BOICAC n.º 27. Noviembre de 1996.

<sup>260</sup> *Ibidem*.

<sup>261</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 44. Diciembre de 2000.

En el Impuesto sobre Sociedades, en general, estos gastos no se consideran como actividad de investigación y desarrollo, por lo que no podrán acogerse a la libertad de amortización prevista para éstos, con independencia de que contablemente se hayan activado los gastos como inmovilizado inmaterial. Así se manifiesta la DGT sobre una empresa que se dedica al desarrollo de programas informáticos y que activa los proyectos I+D desarrollados, «con independencia de que a efectos contables la actividad planteada pueda considerarse como investigación y desarrollo, a efectos fiscales, los gastos derivados de dicha actividad no dan derecho a la deducción de la cuota íntegra...»<sup>262</sup>.

Para que estos gastos relacionados con las Aplicaciones informáticas tengan la consideración de gastos de investigación y desarrollo, el artículo 35.1.a del TRLIS repara que «se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software».

Como se observa de la definición anterior, no está clara cuál es la frontera que delimita lo que es o no gastos de investigación y desarrollo para la normativa fiscal. De hecho, son numerosas las consultas a la DGT sobre esta cuestión y, en general, el criterio mantenido por la Administración a este respecto es muy restrictivo. Se tiende a negar el carácter de gastos de investigación y desarrollo a los casos planteados, sin embargo, admite su consideración como “actividades de innovación tecnológica”<sup>263</sup>, en cuyo caso el beneficio fiscal es menor y, además, no es factible la libertad de amortización para dichos gastos.

---

<sup>262</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1988-97 de 01/10/1997.

<sup>263</sup> El artículo 35.2 del TRLIS considera estas actividades como aquellas cuyo resultado sea la obtención de nuevos productos o procesos de producción o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes. Para la DGT, la actividad de innovación requiere la existencia de una novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista del sujeto

En resumen, para el Impuesto sobre Sociedades el ritmo de amortización de las Aplicaciones informáticas será el siguiente, en función de si se tiene el derecho al uso o la propiedad de las mismas:

- Si el derecho a uso está activado, se imputará como gasto deducible en función de los años de cesión del derecho de uso (si la cesión es por tiempo limitado) o en diez años (caso de cesión por periodo ilimitado)<sup>264</sup>.
- En caso de la adquisición de la titularidad de los derechos de explotación, la Tabla de coeficientes de amortización del Anexo del RIS, establece para los programas informáticos un coeficiente de amortización anual máximo del 33% y un periodo máximo de amortización de seis años.

Ahora bien, si las Aplicaciones informáticas vienen amortizándose en la contabilidad al mismo ritmo que otros elementos, bajo el concepto de instalaciones técnicas, estas amortizaciones serán también válidas en el Impuesto sobre Sociedades. Este criterio es mantenido por la DGT en distintas consultas que, al aceptar el resultado contable como dispone el artículo 10.3 del TRLIS, permite la amortización conjunta de las unidades complejas de uso especializado<sup>265</sup>.

Por otra parte, si el derecho al uso de los programas de ordenador se adquiere abonando una participación proporcional en los ingresos de su explotación; en este caso, existe una correlación entre el gasto y el ingreso y por tanto será un gasto contable y fiscal en el ejercicio en que se devengue<sup>266</sup>.

---

pasivo aun cuando los mismos existan en el mercado, pues, en caso contrario, de tratarse de una nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y desarrollo.

<sup>264</sup> DIZY MENÉNDEZ, D. y CERVERA OLIVER, M.: “Análisis de los activos intangibles desde una perspectiva contable y fiscal”, *Estudios Financieros*, n.º 254, 2004, pág. 236.

Entiendo que estos autores aplican el artículo 11.5.c para los activos del inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción y que limita a una décima parte de su importe la dotación anual para su amortización. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2008 la referencia, a un caso como éste, habría que hacerla al apartado 7 del artículo 12 del TRLIS que sigue limitando la amortización a la décima parte de su importe sin necesidad de la imputación contable. Consecuentemente, las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor de las Aplicaciones informáticas.

<sup>265</sup> Ver, entre otras, las consultas n.º: 0760-98 de 06/05/1998 ó 1421-99 de 27/07/1999.

<sup>266</sup> TEAC. Resolución n.º 00/8178/1996 de 27/01/2000.

- Arrendamiento financiero.

El leasing, o arrendamiento financiero, constituye un negocio mixto en el que se funden la cesión de uso y la opción de compra con causa única<sup>267</sup>. Esta figura no está regulada en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que carece de naturaleza típica, si bien no puede decirse que tenga carácter innominado, pues son diversas las referencias que se efectúan a ella, desde un punto de vista sustancialmente tributario.

La definición legal del arrendamiento financiero se encuentra en la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que en su punto 1 dispone que «tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de unas cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario...».

De lo anterior se desprende lo siguiente<sup>268</sup>:

- La opción de compra, que permite al usuario de los bienes adquirir la propiedad de éstos al término del contrato, es un elemento esencial en el arrendamiento financiero. Si no hay opción de compra no hay leasing.
- El arrendamiento financiero sólo puede aplicarse a bienes afectados a una explotación profesional o empresarial. El arrendamiento con opción de compra de bienes de consumo no es un leasing<sup>269</sup>.

---

<sup>267</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1989.

<sup>268</sup> MOLINS CODINA, J.: “El “leasing”: aspectos legales, fiscales, financieros y contables”, *Finanzas & contabilidad*, n.º 24, 1998, pág. 18.

<sup>269</sup> Por ejemplo, «no se puede efectuar un contrato de leasing de un automóvil a una persona física, que no sea empresario ni comerciante, o un contrato de leasing inmobiliario sobre una vivienda de un particular. Sí puede formalizarse, en cambio, un contrato de leasing sobre una flota de automóviles de una empresa para sus actividades propias o un contrato de leasing inmobiliario a una empresa que explote un bien inmueble para posteriormente cederlo en alquiler a particulares». ASTORGA SÁNCHEZ, J. A.: “El registro de las operaciones de Leasing”, *Técnica Contable*, n.º 673, 2005, pág. 6.

El segundo párrafo del punto 1 de la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 prevé que, si por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.

Por lo tanto, sin restar validez al contrato de leasing celebrado, puede suceder que al final no se ejercite la opción de compra, sin embargo, la mayoría de las veces, este hecho va a ser difícil que ocurra en especial cuando el valor de la opción de compra es especialmente bajo o simbólico. En estos supuestos, parte de la doctrina ha querido ver que bajo una apariencia de arrendamiento financiero, se está simulando en realidad una compraventa con pago aplazado ya que el arrendatario sólo cuenta con la posibilidad razonable de comprar al final del contrato, cualquier otra salida implicaría una pérdida económica considerable<sup>270</sup>.

El precio especialmente bajo de la opción de compra es el origen de las especiales cláusulas que se dan en estos tipos de contratos y, en el fondo, dan lugar a la distinción tan profusamente utilizada en los manuales económicos entre el leasing financiero y el operativo. Sobre la discriminación entre ambas figuras, comenta MOLINS CODINA que dicha distinción en los países anglosajones es muy precisa, sin embargo en España no lo es tanto. En términos teóricos, la principal diferencia entre ambas figuras consiste en que en el leasing financiero el arrendador transmite al arrendatario todos los riesgos, derechos y obligaciones derivados de la propiedad del bien arrendado, mientras que en el leasing operativo esta transmisión no se produce o se produce sólo parcialmente<sup>271</sup>. En términos prácticos, sin embargo, la principal diferencia existente entre el leasing financiero y el operativo reside en que en el financiero el precio de la opción de compra es casi simbólico, con lo cual, al término del

---

<sup>270</sup> Sobre este tema volveremos con mayor detenimiento cuando se trate la problemática del arrendamiento financiero en el IVA.

<sup>271</sup> Por otra parte, el leasing operativo puede incluir en el contrato prestaciones complementarias tales como el mantenimiento y el seguro de los bienes arrendados. En este caso, la diferencia entre el leasing operativo y el renting sería la ausencia de la opción de compra en éste último; no obstante, en la práctica existen otras diferencias entre ambas figuras: el renting se aplica normalmente a bienes de elevada frecuencia de reposición, mientras que el leasing operativo se usa más para facilitar el uso de equipos de tecnología estable y vida útil generalmente más larga.



contrato, el arrendatario ejercita en la práctica totalidad de los casos dicha opción. En cambio, en el leasing operativo, el precio de la opción de compra se aproxima al valor que se espera que tenga en el mercado el bien arrendado al término del contrato, con lo cual el arrendatario dispone realmente de la posibilidad de devolver el equipo en aquel momento<sup>272</sup>.

La regulación contable del arrendamiento financiero (desde la posición del arrendatario) se encuentra recogida en la norma de valoración 5.g del PGC-ESFL y es desarrollada por la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 en la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial que, a su vez, fue derogada en parte por la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997<sup>273</sup>.

La norma de valoración 5.g del PGC-ESFL dispone que cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los siguientes términos: «se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el Pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero».

---

<sup>272</sup> MOLINS CODINA, J.: “El “leasing” ...”, 1998, *op. cit.*, pág. 19.

<sup>273</sup> El Tribunal Supremo anula el punto 2 de la norma octava de dicha Resolución que ordenaba contabilizar como una compraventa a pago aplazado cuando, durante el periodo de vigencia del contrato de arrendamiento, se comprometía formalmente o se garantizaba el ejercicio de la opción de compra. El Tribunal argumenta que «en nuestro Derecho el concepto de propiedad es unívoco y que no cabe hablar de dos tipos de ella uno legal y otro económico contable». Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 al recurso n.º 4354/1994.

El PGC-ESFL no se pronuncia sobre cuándo no van a existir “dudas razonables de que se va a ejercer la opción de compra”. El punto 4 de la norma octava de la Resolución del ICAC de 1992 entiende que, entre otras, esto sucederá cuando:

- En el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.
- El precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

Se acepta generalmente que el hecho de registrar el bien como inmovilizado inmaterial se basa en que la propiedad no ha sido trasladada al usuario, lo que supone anteponer el criterio jurídico de propiedad a los criterios económicos de funcionalidad y control. Sin embargo, la naturaleza jurídica del contrato leasing tiene una trascendencia que sobrepasa el mero marco teórico y que lleva también aparejados sus efectos económicos. Así, si el contrato se califica como arrendamiento financiero, junto con las ventajas de índole fiscal, el empresario-leasing en caso de impago podrá resolver el contrato y recuperar el bien; si éste es embargado puede ejercitar tercería de dominio; si se califica como un contrato de compraventa a plazos, aun en el supuesto de reserva de dominio, se entiende jurisprudencialmente que la propiedad se transmite al comprador (usuario) y que la oponibilidad al tercero adquirente de los derechos de la sociedad de arrendamiento financiero exigiría la inscripción del contrato en el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles<sup>274</sup>.

Comenta VILLACORTA HERNÁNDEZ que, desde el lado contable, «la propiedad no es una condición necesaria para la consideración de una partida como activo, sino que basta su control permanente; basándose en ello, el leasing debe registrarse como si fuera un inmovilizado material. Con este tratamiento se impide que

---

<sup>274</sup> PROFIRIO CARPIO, L.: “El leasing (II)”, en *Derecho Mercantil*. Coordinador ILLESCAS ORTIZ, R, 2002, <http://iustel.com>.

se oculte una verdadera venta para obtener ventajas fiscales y mercantiles<sup>275</sup> ya que la operación es esencialmente idéntica a una venta con pago aplazado»<sup>276</sup>.

El legislador tributario se aparta de los criterios contables para el caso de los contratos de arrendamiento financiero. El tratamiento del leasing en el Impuesto sobre Sociedades está regulado principalmente por el artículo 115 del TRLIS que contiene el régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero, en concreto aquellos que reúnan los siguientes requisitos<sup>277</sup>:

- Duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.
- Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
- El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Para estos contratos, el TRLIS dispone que tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. También será deducible la parte correspondiente a la recuperación del coste del bien salvo, en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. Ahora bien, la cuota correspondiente a la recuperación del coste, tendrá

---

<sup>275</sup> Entre las ventajas mercantiles puede considerarse la mayor imagen de solvencia del usuario si éste decidiera su contabilización como un arrendamiento simple, en cuyo caso no se reconocería ninguna deuda.

<sup>276</sup> VILLACORTA HERNÁNDEZ, M. A.: “Tratamiento contable del arrendamiento financiero”, *Técnica Contable*, n.º 461, 2002, pág. 402.

como límite superior el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según Tablas de Amortización oficialmente aprobadas<sup>278</sup>. En el caso de entidades de reducida dimensión, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según Tablas de Amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Como es lógico, la deducción de estas cantidades no estarán condicionadas a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Así pues, el artículo 115 del TRLIS permite unas cuotas de amortización del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero mayores, en los primeros ejercicios, que las que se obtendrían si se adquiriera directamente dicho elemento, diferencias temporales que habrán de revertir en ejercicios posteriores. Este criterio está claramente alejado del principio de devengo establecido con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades, lo que ha llevado a muchos autores a considerarlo como un auténtico privilegio fiscal<sup>279</sup>.

Las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, objeto del arrendamiento financiero, serán deducibles desde el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento, sin embargo, el artículo 115.11 del TRLIS hace una remisión reglamentaria, a este respecto, en atención a las peculiaridades del periodo de

---

<sup>277</sup> Para los contratos de arrendamiento financiero que no cumplan los requisitos establecidos en este artículo 115 del TRLIS, los menos usuales, serán aplicables las reglas contenidas en el artículo 11.3 del TRLIS que trataremos posteriormente.

<sup>278</sup> Dado que la norma no especifica cuál es el coeficiente lineal de amortización a tener en cuenta en la determinación del límite de la deducción, dicho coeficiente podrá ser cualquiera de los establecidos en las Tablas de Amortización comprendido entre el coeficiente máximo y el que se deriva del período máximo amortización, «por lo que si el sujeto pasivo quiere aprovechar este incentivo optará por considerar el coeficiente máximo de amortización de tablas al tiempo de determinar el límite de la deducción». SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 0012-97 de 10/01/1997.

<sup>279</sup> Esta es la opinión de SANZ GADEA al comentar que, cuando el diferimiento del pago del impuesto «tiene por objeto fomentar la realización de alguna actividad o inversión, como por ejemplo la investigación y el desarrollo, estamos ante un incentivo fiscal, pero cuando se trata de favorecer a un determinado instrumento u operación financiera, como por ejemplo el arrendamiento financiero o la inversión colectiva, creemos que es más exacto creer que estamos ante un privilegio fiscal, porque a diferencia del incentivo fiscal, en el que se estimula la aplicación de recursos económicos a un determinado objetivo, en el privilegio fiscal la aplicación de los recursos es indiferente». SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal... (III)”, 1999, *op. cit.*, pág. 108.

contratación o de la construcción del bien, así como de las singularidades de su utilización económica.

En efecto, el artículo 49 del RIS regula las condiciones de la solicitud que el sujeto pasivo formulará a la Dirección General de Tributos y que como mínimo deberá contener los siguientes datos:

- Indicación del momento, anterior a su puesta en condiciones de funcionamiento, en que se solicita que sean deducibles las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien.
- Justificación de las peculiaridades de su período de contratación o de construcción, así como las de inicio y fin del período de construcción, que deberá ser superior a 12 meses, junto con la justificación del carácter individualizado y las especificaciones técnicas propias del activo.
- Justificación de las singularidades de la utilización del activo, aportándose las memorias jurídica y económica del uso al que se destinará el activo adquirido mediante el arrendamiento financiero, indicando las fórmulas contractuales concretas que se utilizarán y los flujos financieros, positivos y negativos, que se producirán.

La Dirección General de Tributos podrá aceptar la solicitud formulada, inicialmente o durante el curso del procedimiento, por el sujeto pasivo, o bien, determinar el inicio de la deducción de las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien en un momento distinto al propuesto o, también, denegar la solicitud presentada por el sujeto pasivo.

Por otra parte, el artículo 11.3 del TRLIS que, en un primer momento, se preveía como única regulación de los contratos de arrendamiento financiero<sup>280</sup>, ordena no sólo los contratos de arrendamiento financiero que no reúnan los requisitos del artículo 115

---

<sup>280</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los contratos de arrendamiento financiero en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 1996, <http://westlaw.es>.

del TRLIS<sup>281</sup>, sino todos los supuestos de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación.

El artículo 11.3 del TRLIS dispone que «en el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 [depreciación efectiva en los términos establecidos en el TRLIS], corresponderían a los citados bienes... La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la entidad cesionaria la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión».

La regulación anterior se adapta a la filosofía contenida en la normativa contable lo que va a implicar la desaparición de las diferencias temporales, siempre que el bien se amortice dentro de los límites fiscales<sup>282</sup>. Sin embargo, en estos casos también el Impuesto sobre Sociedades vuelve a diferenciarse de la normativa contable al establecer expresamente una presunción sobre las condiciones en las que se va a ejercer la opción de compra. Efectivamente, el segundo párrafo del artículo 11.3 dispone que «se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercer una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión».

Comenta CONESA DUARTE que si «no se cumple la presunción sobre el ejercicio de la opción de compra, el contrato podría considerarse a efectos fiscales como

---

<sup>281</sup> El apartado 9 del artículo 115 del TRLIS imposibilita la opción entre ambas regulaciones.

<sup>282</sup> De hecho, la redacción que la Ley 16/2007 prevé para el artículo 11.3 del TRLIS, a partir de 1 de enero de 2008, se limita a definir cuándo una operación se considera como arrendamiento financiero (en los mismos términos que el actual segundo párrafo del mismo artículo), por lo que se entiende directamente aplicable la norma contable.

arrendamiento operativo y, por ello, la totalidad de la cuota de arrendamiento sería deducible para la determinación de la base imponible»<sup>283</sup>. Con lo que la diferencia, en este caso, radicaría en la forma de imputar la parte correspondiente a los gastos financieros en la base imponible.

Respecto a las entidades sin ánimo de lucro, las cuotas del arrendamiento financiero serán deducibles sólo en los casos en que, el bien objeto del contrato sea utilizado en aquellas actividades gravadas en el Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia, si atendemos al modelo económico-financiero elaborado por JANSSON y SALAS<sup>284</sup> en el que tratan de explicar la decisión entre compra o arrendamiento financiero por parte de las empresas, puede alterar la decisión de la entidad sobre la forma de adquirir el inmovilizado.

Este modelo se desarrolla en un marco de competencia perfecta y en las que las empresas actúan del siguiente modo:

- Se evalúan los costes, incluidos los fiscales, de una unidad de capital bajo el supuesto de que el activo que la produce es propio y bajo el supuesto de alquiler.
- Se elige la modalidad, propiedad o alquiler, que da lugar a un coste más bajo.

En dicho artículo entienden como “subsidijs fiscales” la amortización acelerada sobre su depreciación económica y otros<sup>285</sup>. El modelo llega a la conclusión de que la diferencia entre el coste de alquilar y el coste de comprar vendría dado por la expresión:

$$\text{coste de alquilar} - \text{coste de comprar} = q_{it} \left[ \frac{u_L - u_B}{1 - u_L} r_t - \frac{1 - u_B}{1 - u_L} S_L + S_B - \frac{u_L - u_B}{1 - u_L} r_t b \right]$$

<sup>283</sup> CONESA DUARTE, A.: “Los principios y normas contables del inmovilizado inmaterial y sus divergencias con las reglas fiscales establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: especiales referencias a los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y la actualización de balances”, *Estudios Financieros*, n.º 180, 1998, pág. 179.

<sup>284</sup> JANSSON, E. y SALAS FUMÁS, V.: “Economía y fiscalidad del leasing”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, n.º 83, 1995.

siendo:

$q_{it}$  = precio por unidad de inmovilizado en el periodo  $t$

$u_L$  = tipo impositivo de la empresa leasing ( $u_B$  será el de la empresa usuaria).

$r_t$  = tipo de interés anual al que se puede pedir y prestar dinero en el periodo  $t$  en un mercado perfecto.

$S_L$  = flujo equivalente por periodo de los “subsidijs fiscales” de la empresa leasing. Es decir, se supone que la empresa consigue obtener el valor presente de todos los “subsidijs fiscales” a lo largo del periodo óptimo de posesión del activo y después se calcula la anualidad equivalente, ( $S_B$  sería el mismo concepto para la empresa usuaria).

$b$  = proporción de financiación ajena, que se utiliza en caso de compra del activo.

De esta expresión resulta que si el objeto es utilizado en actividades exentas del Impuesto sobre Sociedades, entonces  $u_B = S_B = 0$ , en cuyo caso:

$$\text{coste de alquilar} - \text{coste de comprar} = \frac{q_{it}}{1 - u_L} [u_L r_t (1 - b) - S_L]$$

que será, generalmente, una cantidad positiva, ya que si ocurriera que  $S_L > u_L r_t (1 - b)$  equivaldría a que el subsidio para la empresa leasing,  $S_L$ , sería mayor que los impuestos que esta paga,  $u_L r_t (1 - b)$ . Es decir, en el caso de que el inmovilizado sea utilizado para las actividades exentas, la entidad tendría tendencia a comprar frente a alquilar por ser la opción menos costosa pues, como comenta JANSSON y SALAS en otro caso similar al aquí tratado, de forma intuitiva se comprende que si el activo se alquilara, «el alquiler debe incluir una parte destinada a compensar a la empresa leasing por los impuestos que la empresa de leasing debe pagar por su condición de intermediario»<sup>286</sup>. Más dudoso sería el caso en que el bien en cuestión se utiliza en la realización de actividades gravadas, en cuyo caso el signo entre los dos costes dependerá de las circunstancias especiales de cada caso.

<sup>285</sup> A este respecto, hay que señalar el artículo 115.8 del TRLIS que dispone para las entidades arrendadoras la amortización en el plazo de vigencia estipulado para el respectivo contrato.



- Fondo de comercio.

La valoración del fondo de comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición, y que responderán a razones tales como la clientela, nombre o razón social, localización, capital humano...

Cuando esta diferencia sea negativa (fondo de comercio negativo) el punto 5 de la norma quinta de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 prevé que «se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una “Provisión para riesgos y gastos” se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos».

Es usual en la doctrina contable referirse al fondo de comercio como el más intangible de los intangibles. Con anterioridad a la aprobación del PGC de 1990, el fondo de comercio no se amortizaba lo que, en principio, no deja de ser coherente desde el momento en que aquellos elementos que trata de reflejar dicho fondo como parte del activo no tienen por qué ser objeto de una depreciación sistemática. Ahora bien, la no amortización del fondo de comercio puede suponer el mantenimiento de un activo ficticio<sup>287</sup>.

El Financial Accounting Standards Board (FASB) en su SFAS 142 (Fondo de Comercio y otros activos intangibles), sugiere no amortizar el fondo de comercio y someterlo a pruebas periódicas para detectar posibles depreciaciones, procediendo, en caso afirmativo, al reconocimiento de dicha pérdida<sup>288</sup>.

---

<sup>286</sup> JANSSON, E. y SALAS FUMÁS, V.: “Economía y fiscalidad del leasing”,..., 1995, *op. cit.*, pág. 381.

<sup>287</sup> ARCHEL DOMENECH, con el fin de mejorar la representatividad de los estados contables, propone un nivel de separación entre aquellos activos que responden al modelo contable tradicional y aquellos otros que incumplen alguna de sus características. En referencia al fondo de comercio, éste debería ocupar uno de los últimos lugares del balance, dada la confusa naturaleza del mismo, al no poder asegurar la existencia de una asociación entre las inversiones relativas en dicho intangible y la rentabilidad económica y financiera. ARCHEL DOMENECH, P.: “A propósito del fondo de comercio: una propuesta para su ubicación en el balance de situación” *Actualidad financiera*, 3<sup>er</sup> trimestre, 2000, pág. 25.

<sup>288</sup> RAMÍREZ CÓRCOLES, Y.: “Activos intangibles visibles: identificación y reconocimiento contable”, *Partida Doble*, n.º 154, 2004, pág. 14.

La norma de valoración 5.d del PGC-ESFL establece que «el fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años, deberá justificarse en la Memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años».

En cambio, el artículo 11.4 del TRLIS establece que como máximo se podrá amortizar la veintava parte de su importe<sup>289</sup>, de esta forma se acercaban la normativa fiscal y la contable para las sociedades anónimas, puesto que eran veinte años el periodo máximo de amortización del fondo de comercio que el artículo 194.2 del Texto Refundido de la Ley de las Sociedades Anónimas establecía para este tipo de entidades<sup>290</sup>.

Para que la amortización practicada del fondo de comercio sea válida a efectos fiscales, como el resto del inmovilizado inmaterial distinto de los que se amortizan libremente, y del arrendamiento financiero, el TRLIS exige que dicho fondo se haya sido adquirido a título oneroso y que la operación no se haya realizado entre personas vinculadas o, aun estando vinculadas, se admite su amortización siempre que el precio de adquisición del fondo de comercio, satisfecho por la persona o entidad transmitente, lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas<sup>291</sup>.

---

<sup>289</sup> Este límite fue establecido por la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

<sup>290</sup> El artículo 194.2 del Texto Refundido de la Ley de las Sociedades Anónimas ha sido derogado por la Ley 16/2007.

Asimismo, la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007, prevé la desaparición del actual artículo 11.4, a partir del 1 de enero de 2008, de acuerdo con lo previsto en el borrador del Plan General de Contabilidad que no contempla la amortización sistemática del fondo de comercio sino su revisión anual. No obstante, la propia Ley 16/2007 añade el apartado 6 al artículo 12 del TRLIS que sigue permitiendo la amortización del fondo de comercio con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, con la consiguiente minoración del valor de dicho fondo y, claro está, sin necesidad de su imputación contable. Además, la amortización fiscal del fondo de comercio se condiciona a la dotación de una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible y, en caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción estaría condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. Seguir permitiendo la amortización del fondo de comercio tiene como objetivo que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades varíe lo menos posible con el cambio previsto en la normativa contable.

<sup>291</sup> Incluso aunque no se cumplan estas dos condiciones, las dotaciones efectuadas para el fondo de comercio así como para el resto del inmovilizado inmaterial podrán ser deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible del mismo. Artículo 11.4 del TRLIS.

Parece censurable que tanto la normativa contable como la fiscal no reconozcan, de forma explícita, el fondo de comercio adquirido en una participación de los fondos propios de una entidad que es, en la mayoría de las ocasiones, la forma en que se adquiere dicho fondo<sup>292</sup>.

En referencia a esta cuestión el ICAC considera que «los valores negociables, incluidas las participaciones en el capital, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración octava [novena del PGC-ESFL]<sup>293</sup> ..., deben ser valorados en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. A efectos de determinar el importe de las posibles correcciones valorativas por depreciación de las participaciones en el capital no admitidas a cotización en un mercado secundario organizado y de las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, admitidas o no a cotización en un mercado secundario organizado, establece la citada norma de valoración que se comparará el precio de adquisición con el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. En tal sentido, será necesario identificar de forma clara en el momento de la adquisición las posibles plusvalías tácitas que conlleve la participación en el capital adquirido. Si se identifica una plusvalía tácita en la sociedad participada que se corresponde con un fondo de comercio de la misma, habrá que considerar dicha plusvalía a los efectos de calcular la corrección valorativa de las participaciones adquiridas<sup>294</sup>. En concreto, dicha plusvalía tácita (fondo de comercio) se deprecia al menos en el importe en que como mínimo se debe amortizar el fondo de comercio, sin

---

<sup>292</sup> En la introducción de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 señala que «el tratamiento establecido en esta Resolución para el “Fondo de comercio” no será válido en caso de adquisición de acciones o participaciones de otras empresas, sin perjuicio de que para la valoración de la inversión a efectos de dotar la correspondiente provisión por depreciación de valores de, en su caso, tenerse en cuenta dicho importe de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración número 8 del Plan General de Contabilidad».

<sup>293</sup> Hay que señalar que el borrador del Plan General de Contabilidad prevé una importante modificación en la valoración tanto de los activos financieros mantenidos para negociar como de aquellos disponibles para la venta. En los dos casos, la valorización al final de cada ejercicio de estos activos habría que realizarla según “el valor razonable” que, junto con la posibilidad de activos intangibles de duración indefinida, llevaría a dejar sin sentido la respuesta del ICAC a la presente consulta.

<sup>294</sup> Sobre la dotación a aplicar al final del ejercicio se puede consultar LOZANO ARGÜÉS, R.: “Ejemplos de aplicación de las consultas núms. 1, 2, 3 y 4 del BOICAC núm. 44, junio 2000”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2001, <http://westlaw.es>.

perjuicio de considerar una depreciación mayor si existen circunstancias que así lo ponen de manifiesto»<sup>295</sup>.

Es decir, la plusvalía tácita (fondo de comercio) se deprecia al menos en el importe en que como mínimo se debe amortizar el fondo de comercio, sin perjuicio de considerar una amortización mayor si existen circunstancias que así lo pongan de manifiesto, por lo tanto se inclina por la amortización de la plusvalía tácita pagada e identificada con el fondo de comercio, paradójicamente sin reconocerlo como tal, y se permite la depreciación sistemática propia de las amortizaciones.

Desde la normativa fiscal, el artículo 12.3 del TRLIS dispone que «la deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente»<sup>296</sup>.

En estos casos el fondo de comercio se integra como mayor valor de la participación financiera, sin perjuicio de la dotación por depreciación de valores a tener en cuenta, dentro de las correcciones de valores negociables no admitidos en un mercado secundario organizado, y recogido en la norma de valoración 9 del PGC-ESFL, así como el artículo 12.3 del TRLIS<sup>297</sup>.

---

<sup>295</sup> ICAC. Consulta 3 del BOICAC n.º 27. Noviembre de 1996.

<sup>296</sup> La Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 modifica la redacción del artículo 12.3 del TRLIS (a partir del 1 de enero de 2008), con el fin de ajustarla a la terminología prevista para el nuevo Plan General de Contabilidad sin cambiar su contenido.

<sup>297</sup> Sobre un tratamiento más profundo en relación con la problemática del fondo de comercio resultante de la adquisición de participaciones en una entidad, me remito a BOLUFER NIETO, R.: “Del resultado contable a la base imponible: la amortización del fondo de comercio”, *Partida Doble*, n.º 85, 1998.

- Derechos de traspaso.

Los Derechos de traspaso, tienen un significado similar al del fondo de comercio. La norma de valoración 5.e del PGC-ESFL dispone que la amortización que, lógicamente, ha de realizar la entidad que paga el importe al arrendatario por subrogarse en sus derechos y obligaciones, se realizará de forma sistemática, no pudiendo exceder del periodo durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos. La Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, añade que, en todo caso, se amortizará en un periodo de tiempo no superior al establecido para el fondo de comercio.

El artículo 11.5.b del TRLIS<sup>298</sup> establece que cuando se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y no se traten de personas vinculadas<sup>299</sup>, el límite anual máximo será la décima parte de su importe, excepto que el contrato tuviese una duración inferior a diez años, en cuyo caso se calculará atendiendo a dicha duración.

- Propiedad industrial e intelectual y concesiones administrativas.

El PGC-ESFL define la cuenta 212 “Propiedad industrial e intelectual” como el «importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o intelectual, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en investigación y desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro».

El PGC-ESFL no especifica un periodo determinado para la amortización de la propiedad industrial e intelectual, si bien se ha de realizar en función de su vida útil y considerando la obsolescencia que pudiera afectarles. El ICAC se limita a señalar que el importe de la amortización se realizará en función de la vida útil de los bienes<sup>300</sup>. Por

---

<sup>298</sup> A partir del 1 de enero de 2008, según dispone la Ley 16/2007, la referencia habría que realizarla al artículo 11.4 del Texto Refundido.

<sup>299</sup> Incluso aunque no se cumplan estos requisitos, las dotaciones efectuadas por amortización serán deducibles para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sólo si se prueba que responden a una depreciación irreversible del inmovilizado inmaterial.

<sup>300</sup> Norma décima de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, por el que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

otra parte, la AECA recomienda, dada su naturaleza, amortizar estos activos en el plazo más breve posible aunque, en cualquier caso, estará condicionado por las características intrínsecas de la propiedad intelectual (o industrial) de que se trate<sup>301</sup>.

La cuenta 211 del PGC-ESFL “Concesiones administrativas” recoge los «gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión».

Las concesiones administrativas deberán figurar en el activo de la entidad por el importe total de los gastos incurridos para su obtención, Según el punto 3 de la norma de valoración tercera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, deberá amortizarse de forma sistemática durante un plazo que no podrá superar el periodo concesional.

El Impuesto sobre Sociedades no contempla específicamente ni la propiedad industrial e intelectual ni las concesiones administrativas, sin embargo, los apartados a) y c) del artículo 11.5 del TRLIS hacen referencia, respectivamente, a las marcas y a los restantes elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción, limitando el importe máximo a la décima parte de su importe siempre que se den las condiciones que hemos comentado para los derechos de traspaso<sup>302</sup>.

En general, después de estudiar los criterios de amortización contables y fiscales del inmovilizado inmaterial, podemos decir que entre ambas normativas existen múltiples diferencias. Comenta CONESA DUARTE que los ajustes como consecuencia de las diferencias contables y fiscales, tanto positivos como negativos, dificulta y complica en exceso la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y nos sitúa en muchos casos, debido a la naturaleza de estos elementos, en una incertidumbre acerca de la correcta interpretación de la norma fiscal<sup>303</sup>.

---

<sup>301</sup> AECA: *Principios Contables...*, 1999, *op. cit.*, págs. 107 y 108.

<sup>302</sup> En virtud de la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007, a partir del 1 de enero de 2008 estas referencias tendrían que realizarse a los artículos 11.4 y 12.7 del TRLIS.

## 6.2 Provisiones.

Una partida bastante significativa en la determinación del resultado contable puede venir dada por la dotación que se haya efectuado en el ejercicio en concepto de pérdidas reversibles o por riesgos y gastos en que pueda incurrir la entidad.

El grado de subjetividad sobre las posibles dotaciones a las provisiones puede resultar evidentemente muy elevado, a fin de amortiguar este grado de variabilidad el PGC-ESFL establece unas determinadas reglas recogidas en las siguientes normas de valoración: norma 2 para las provisiones del inmovilizado material, 6 para los elementos del Patrimonio Histórico, 9 para los valores negociables, 10 para las deudas no derivadas de la actividad, 13 para las deudas derivadas de la actividad, 14 para las existencias y 20 para pensiones y obligaciones similares, aparte de los movimientos de cuentas del subgrupo 14, provisiones para riesgos y gastos.

Así la norma de valoración 2.5 del PGC-ESFL dispone que «por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso, no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente».

En relación con las existencias, la norma de valoración 14 del PGC-ESFL dispone que «cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias».

---

<sup>303</sup> CONESA DUARTE, A.: “Los principios y normas...”, 1998, *op. cit.*, pág. 176.

A este respecto, comenta el Tribunal Supremo que «el requisito de contabilización de la depreciación de las existencias, o de los valores mobiliarios, o de los débitos y efectos comerciales, está justificado para poder comprobar el hecho mismo de la depreciación, y, lo que es más importante, para conocer el eventual aumento posterior del valor de mercado, pues, obviamente, si la depreciación se contabiliza directamente mediante la reducción del valor de las existencias, la comprobación de la veracidad de la depreciación será mucho más difícil, sobre todo en el conocimiento y valoración de sus causas (artículos pasados de temporada o moda, repuestos de bienes de consumo que ya no se fabrican, artículos con defectos, etc.), y sobre todo el hecho de su posterior revalorización, de manera que la concesión de su deducción como gasto fiscal, que, insistimos, constituye una excepción, favorable para los contribuyentes, al principio fiscal de “realización de las pérdidas”, hace que el requisito de la contabilización... se convierta en un “*condictio legis*”, pues no debe olvidarse que la pérdida por tal depreciación siempre será estimada fiscalmente cuando se vendan o se inutilicen como desechos las existencias referidas, pues la dotación a la “Provisión por depreciación de existencias” lo que hace es anticipar temporalmente la pérdida inherente a la depreciación de las existencias»<sup>304</sup>.

Se podría decir que la normativa fiscal respeta las dotaciones a las provisiones realizadas en la contabilidad pero establece sus propias precauciones y limitaciones recogidas en los artículos 12, 13 y 112 del TRLIS: “Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales”, “Provisión para riesgos y gastos y “Dotación por posibles insolvencias de deudores” (para empresas de reducida dimensión), respectivamente.

En las entidades sin fines lucrativos, la inclusión de las dotaciones a provisiones realizadas contablemente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades va a depender, además de su deducibilidad a efectos fiscales según el TRLIS, de que afecten a elementos que generan rentas gravadas en el Impuesto.

Estimo que cuando se realice una provisión para un elemento afecto conjuntamente a actividades sujetas y exentas serán deducibles en el porcentaje que

---

<sup>304</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 al recurso n.º 10108/1998.



representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad; tanto para las entidades que se tributen por el régimen especial de las entidades parcialmente exentas (artículo 122.2.a del TRLIS), como aquellas que lo hagan por la Ley 49/2002 (artículo 8.2.a), no siendo de aplicación el artículo 8.2.b de la Ley 49/2002 que imputa el gasto en función de la afectación del elemento a la actividad gravada ya que su aplicación expresamente está reservada para el caso de las amortizaciones.

Con motivo del estudio de las amortizaciones ya se han comentado las dotaciones a provisiones para los elementos del Patrimonio Histórico, así como para los valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario. Veamos dos tipos de provisiones que pueden afectar especialmente a las entidades sin fines lucrativos como son:

- El Fondo de reversión, y
  - Provisiones para los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.
- 
- Fondo de reversión.

Muy ligada a la cuenta 211 del PGC-ESFL “Concesiones administrativas”, se encuentra la cuenta 144 de la adaptación sectorial “Fondo de reversión”. La constitución de un fondo de reversión se realiza para cubrir la pérdida que se produce al entregar el concesionario activos materiales, antes de que se haya agotado la vida útil de éstos, sin que la entidad obtenga contraprestación alguna por ello. Por supuesto, el activo revertible que se afecta a la concesión ha de ser propiedad de la entidad.

Los puntos 4 y 5 de la norma tercera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 establece que «en caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un “Fondo de reversión”, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del periodo concesional, debiendo reconstruir el valor contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo. El Plan sistemático a que debe responder la dotación al “Fondo de reversión” se establecerá en función de la duración del periodo concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir».

Por lo tanto, la dotación a la amortización del activo a revertir y la dotación al Fondo de reversión para el mismo activo son independientes y compatibles entre sí. Además, la mencionada Resolución prescribe que «la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro»<sup>305</sup>. La AECA concretiza la dotación al fondo de reversión que corresponde en cada ejercicio precisando que se realizará «en función de la porción de ingresos suministrados por los activos revertibles en el periodo, respecto a los totales esperados en el periodo de concesión. Si este procedimiento no fuera posible por la incertidumbre del cálculo, podrá utilizarse un método alternativo sistemático. Una vez seleccionado un método de imputación del gasto por dotación al fondo de reversión, éste debe aplicarse de un modo uniforme, independientemente del nivel de rentabilidad de la empresa concesionaria y de consideraciones fiscales»<sup>306</sup>.

Con carácter general, el TRLIS no admite como deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables (artículo 13.1). Sin embargo, el artículo 13.2.b del TRLIS, establece que serán deducibles «las dotaciones para la recuperación del activo revertible, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del fondo de reversión sea igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo». Por lo tanto, serán deducibles fiscalmente las dotaciones contables realizadas en el ejercicio al fondo de reversión<sup>307</sup>.

---

<sup>305</sup> Punto 5 de la norma tercera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

<sup>306</sup> AECA: *Principios contables...*, 1999, *op. cit.*, pág. 343.

<sup>307</sup> En la redacción prevista por la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 del artículo 13 del TRLIS, desaparece toda referencia al fondo de reversión. La causa de este silencio se encuentra en que el segundo borrador del Plan General de Contabilidad tampoco lo menciona. El borrador considera como vida útil de un elemento el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad, señalando expresamente que, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

Así pues, el importe global del fondo de reversión, a partir del 1 de enero de 2008, habría que distribuirlo entre las cuotas de amortización del elemento y, en consecuencia, también sería deducible fiscalmente.

Sin embargo, el artículo 11 del TRLIS no menciona la “vida útil” como medida temporal para el cálculo de las amortizaciones (tampoco lo hace su desarrollo reglamentario), sino que considera deducibles las cantidades que se correspondan con la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Por lo tanto, entiendo que el borrador del

- Provisiones para los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.

El artículo 12.1 del TRLIS establece que «serán deducibles las dotaciones para la cobertura de la reducción del valor de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones. Antes del transcurso de dicho plazo, también podrán ser deducibles si se probara la depreciación».

La regulación especial contenida en este artículo sobre el reconocimiento fiscal de la pérdida de valor los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales sólo es aplicable a las entidades que realicen la actividad productora y no para aquellas que hayan adquirido estos fondos de las empresas productoras.

Así pues, cuando hayan transcurrido dos años desde que estas producciones fueron puestas en el mercado, las dotaciones a provisiones de estos fondos serán deducibles fiscalmente, siendo exigible únicamente que estén reflejadas en la contabilidad.

En primer lugar, pueden surgir ciertas dudas sobre la naturaleza de estos fondos. Según DÍAZ YANES *et al* «se trata de una provisión de existencias, que de acuerdo con la norma de valoración 14 del PGC-ESFL, deberá corregir el valor de la producción de estos fondos, para que refleje el valor de mercado de los mismos»<sup>308</sup>. Sin embargo, en una consulta a la DGT, la entidad que ejercía la actividad empresarial de producción cinematográfica y de programas para la televisión, especificaba que contabilizaba sus producciones como inmovilizado inmaterial practicando la correspondiente amortización. La contestación, repite la norma establecida en el artículo 12.1 del TRLIS, sin embargo, no corrige ni hace referencia a la posible incorrección que pudiera

---

Plan General de Contabilidad introduce un matiz que no contempla el Impuesto sobre Sociedades y que debe ser aclarado. En un caso como el presente, resultaría fácil que las dotaciones contables por amortización, al incluir la parte del fondo de reversión, sobrepasen los límites fiscales considerados como depreciación efectiva salvo, si dicha circunstancia, se considera como una justificación del importe de la amortización que se recoge en el artículo 11.1.e del TRLIS.

<sup>308</sup> DÍAZ YANES, I. *et al.*: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 205.

estar cometiendo la entidad, al considerar como inmovilizado inmaterial estos fondos audiovisuales<sup>309</sup>.

La regulación establecida por el artículo 12.1 del TRLIS es bastante parca, por otra parte, el RIS no hace mención a estas provisiones. Se ha de entender que el momento de “puesta en el mercado” de estos fondos será el su distribución en los términos establecidos en el artículo 19 del RD Legislativo 1/1996 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de la Propiedad Intelectual, con independencia de la fecha de producción o de comunicación pública.

Por otra parte, el artículo 12.1 del TRLIS también parece disponer que no será deducible la contabilización de la pérdida de valor de estos fondos antes de los dos años salvo, claro está, que se pruebe su efectiva depreciación.

Al recibir el mismo tratamiento los fondos editoriales que los fonográficos y audiovisuales, se resuelve el problema planteado con las ediciones que comprendían libros, discos vídeos y otros soportes que se entregaban conjuntamente con aquéllos, ya que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, solamente se establecía la provisión para los fondos editoriales<sup>310</sup>.

La posibilidad de deducir fiscalmente las provisiones realizadas sobre estos fondos puede afectar de forma importante a determinadas entidades sin fines lucrativos, sin embargo, estimo que este tipo de incentivos deberían redactarse de forma más genérica sin especificar de forma precisa el tipo de formato a los que le son aplicables las ventajas fiscales. De esta forma, podría hacerse extensible a otras manifestaciones culturales que tuvieran un formato diferente, pues a menudo se observa cómo la forma o los medios en que se hacen llegar los fenómenos culturales evolucionan a una velocidad superior a la que puede prever el legislador.

Para las entidades que tributen según lo dispuesto en la Ley 49/2002, su artículo 7.9 considera exentas las rentas derivadas de «las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material

---

<sup>309</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1716-99 de 30/09/1999.

<sup>310</sup> DÍAZ YANES, I. *et al.*: *Guía del Impuesto...*, 1996, *op. cit.*, pág. 205.

audiovisual y material multimedia», por lo que no podrán tampoco integrar en su base imponible las provisiones efectuadas en dichos elementos.

Después de realizar una determinada provisión, ésta no deberá mantenerse si las causas que motivaron la corrección de valor hubiese dejado de existir. Así, en la definición de las cuentas del subgrupo 79 “Excesos y aplicaciones de provisiones”, considera como ingreso del ejercicio la recuperación de valor, o la nueva estimación de los riesgos, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

El artículo 19.6 del TRLIS establece que «la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella...»<sup>311</sup>.

Es de suponer que en los casos en los que la provisión contable no haya sido fiscalmente deducible, la recuperación de valor tampoco debe constituir un ingreso a efectos fiscales, pues en caso contrario provocaría un exceso de imposición, a pesar de que no existe ninguna norma en el TRLIS que establezca tal provisión<sup>312</sup>. Hay que tener en cuenta que, en una empresa, el caso de una provisión contable no deducible en el Impuesto sobre Sociedades puede ser excepcional, en cambio, este hecho puede ser bastante habitual en las entidades sin fines lucrativos.

En el supuesto de que la recuperación de valor del elemento patrimonial, al que se le practicó la correspondiente provisión, tenga lugar cuando dicho elemento se encuentre en posesión de la entidad vinculada, el TRLIS ni su desarrollo reglamentario hace mención sobre dos cuestiones importantes a saber: la entidad que ha de practicar el ingreso por la recuperación de valor y en qué momento se ha de producir la vinculación entre ambas entidades.

---

<sup>311</sup> La Disposición adicional octava de la Ley 16/2007 modifica la redacción del presente artículo, a partir del 1 de enero de 2008, a fin de adaptarla a la terminología utilizada en el borrador del Plan General de Contabilidad sin que cambie su contenido.

<sup>312</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal de ingresos y gastos (IV)”, *Estudios financieros*, n.º 201, 1999, pág. 67.

La DGT interpreta lo dispuesto en el artículo 19.6 del TRLIS en el siguiente sentido<sup>313</sup>:

- a) La recuperación de valor se integrará en la base imponible de la sociedad que ostenta la propiedad del elemento en el período impositivo en el que se manifiesta dicha recuperación de valor, de manera que el importe de la misma deberá tenerse en consideración en la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio en el que se transmita ese elemento.
- b) La integración en la base imponible de tal recuperación de valor debe realizarse con independencia de las circunstancias temporales correspondientes al período impositivo en el que la entidad transmitente realizó la corrección de valor, esto es, aún cuando al tiempo de manifestarse dicha recuperación estuviese prescrito el período impositivo en el que la entidad transmitente practicó la corrección de valor, así como si esta última se realizó en un período anterior a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, por cuanto la norma legal no condiciona la integración en la base imponible de la recuperación de valor a ningún requisito respecto del período impositivo en el que se transmitió el elemento.
- c) En cuanto a la relación entre la entidad transmitente que realizó la corrección de valor y la entidad adquirente que debe integrar la recuperación de valor, el referido artículo 19.6 del TRLIS establece que dicha integración debe efectuarse bien en la sociedad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma, es decir, es condición que en el período impositivo en el que se manifiesta tal recuperación de valor ambas entidades estén vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS, así como que dicha vinculación existía igualmente cuando se realizó la corrección de valor.

El artículo 19.6 continúa estableciendo que las reglas sobre el régimen de la recuperación de valor se aplicarán «en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron».

---

<sup>313</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 0012-97 de 10/01/1997.

Con esta medida, el artículo 19.6 del TRLIS pretende evitar el diferimiento del Impuesto por una operación que puede resultar sospechosa en cuanto a su intención. En el fondo supone un caso idéntico al que acabamos de considerar, si bien, sólo se refiere al inmovilizado y con la diferencia de que no ha existido una corrección de valor, pero sí una transmisión con pérdidas.

La norma en sí, no es muy precisa respecto a las distintas vicisitudes que pueden presentarse en su aplicación. Supongamos que el elemento del inmovilizado tiene valor contable  $C$  aunque se vende por un valor inferior, posteriormente se compra por  $R$  ( $R < C$ ), la cantidad a imputar como ingreso, en caso de revalorización, será como máximo  $C-R$ , es decir, a efectos fiscales, se incumple en cierta manera, el precio de adquisición. Claro que la parte de recuperación del valor habida cuando el elemento estaba fuera de la entidad habrá tributado por parte del tercero con ocasión de la recompra. Por supuesto, si después se volviera a transmitir dicho elemento, para determinar la base imponible, al resultado contable habría que restarle la recuperación de valor puesto de manifiesto en bases imponibles anteriores.

El segundo párrafo del artículo 19.6 del TRLIS, no tendrá aplicación en las entidades sin ánimo de lucro que tributen por las normas de la Ley 49/2002, pues el artículo 6.3 de dicha Ley declara exentas las rentas «derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad», sin necesidad de justificar la afectación de los elementos vendidos ni reinversión de las rentas positivas realizadas.

Igualmente, para las entidades que tributen por el régimen especial contenido en los artículos 120 al 122 del TRLIS, la inaplicación del segundo párrafo del artículo 19.6 ocurrirá siempre que la transmisión hubiera estado exenta. Hay que recordar que el artículo 121 del TRLIS en sus apartados b) y c) declaran exentas:

- Las rentas derivadas de transmisiones a título lucrativo, siempre que se realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica, y siempre que se cumplan una serie de requisitos, en

concreto, que las nuevas inversiones se materialicen dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y se mantengan en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil fuere inferior.

Por otra parte, el artículo 19.9 del TRLIS establece que «cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible».

Este apartado fue adicionado al artículo 19 del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 50/1998 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Sin embargo, no se entiende fácilmente dicho precepto, puesto que la base imponible descansa en el resultado contable y las normas contables obligan a considerar como un ingreso cuando desaparezca la situación que dio lugar a la provisión o se haya dotado una cantidad excesiva.

Quizás el legislador ha querido aclarar una determinada situación que, en principio, no parece necesaria.





## **Parte II**

### **Imputación temporal en el Impuesto sobre el Valor Añadido**



## Capítulo 7.

### El Impuesto sobre el Valor Añadido y su devengo.

En el ámbito de la empresa, se entiende por valor añadido la diferencia entre el valor de los bienes producidos y el coste de las materias primas y otros bienes intermedios utilizados para producirlos<sup>1</sup>. La concepción fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido es precisamente gravar el consumo de los bienes y servicios producidos siguiendo el principio básico de todo sistema económico, según el cual, los propietarios de los factores productivos obtienen una remuneración por su uso igual al valor que crean éstos, pero, de tal forma, que el impuesto debe recaer solamente sobre el consumidor final.

El artículo 1 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) dictamina que «el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c. Las importaciones de bienes».

Como no puede ser de otra manera, la contabilidad debe reflejar la incidencia que el IVA suscita en los derechos y obligaciones de las personas sujetas al Impuesto. Así, las cuentas anuales contenidas en la cuarta parte del PGC-ESFL ordenan que hasta que el IVA soportado deducible se compense en la correspondiente declaración-liquidación, su importe deberá lucir en la partida D) IV.6 Administraciones Públicas del activo del modelo normal del Balance y el IVA repercutido deberá lucir en la partida E).VI.1 Administraciones Públicas del pasivo del modelo normal del balance, también hasta que se compense en la declaración-liquidación que corresponda<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía. Teoría y política*, tercera edición, McGraw-Hill, 1993, pág. 305.

<sup>2</sup> ICAC. Consulta 13 del BOICAC n.º 12. Marzo de 1993.

Además, aunque la aplicación de los modelos y las normas de elaboración de las cuentas anuales son obligatorias, hay que señalar la libertad que el PGC otorga a la numeración y denominación de cuentas así como de los movimientos contables. Por lo tanto, sin perjuicio de los requisitos formales establecidos en

A pesar de lo anterior, como veremos a lo largo de este trabajo, las observaciones que la contabilidad realiza sobre el IVA son escasas. Tampoco la LIVA hace muchas referencias a las obligaciones contables; con todo, en su artículo 166 dispone:

«Uno. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

1. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.
2. El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

Dos. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del Impuesto...».

En general, el IVA pretende que los empresarios y profesionales sólo sean colaboradores con la Administración en el cobro de dicho Impuesto. Para ello se les facultan a la deducción del Impuesto soportado sobre el que repercute a los clientes. A través de este sistema, aunque el IVA sea un impuesto plurifásico, el efecto en cascada desaparece al recaudarse por la Hacienda Pública, en cada fase de la producción y distribución de bienes y servicios, únicamente el valor que cada empresario o profesional añade al producto.

El funcionamiento del IVA consigue que sea el consumidor el único que pague el Impuesto. Sin embargo, este objetivo queda en entredicho cuando existen operaciones sujetas pero exentas o bien surgen interrelaciones entre negocios fuera del circuito del IVA y otros sujetos al mismo. Por lo tanto, antes de tratar cualquier aspecto sobre el IVA, estimo necesario hacer una serie de reflexiones previas sobre la forma en que el empresario o profesional recupera el Impuesto soportado, lo que de forma necesaria pasa por contemplar aspectos fundamentales como son la mecánica de deducción y devolución del Impuesto, así como la regla de prorrata.

---

la legislación tributaria, cada entidad podrá utilizar a efectos de su gestión interna las cuentas que estime convenientes.

## 7.1 Funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La creación del Mercado único europeo exige la armonización de las legislaciones de los Estados en lo relativo a los impuestos sobre el volumen de negocios a fin de evitar distorsiones en la competencia. La normativa comunitaria en materia de unificación está contenida en la Directiva 2006/112/CEE que sustituye a la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva). La Sexta Directiva «había sido objeto de un sinnúmero de modificaciones, la proliferación de retoques parciales había desembocado en un estado de incómoda dispersión normativa que condenaba al operador jurídico a una ingrata labor de reconstrucción del Derecho vigente, al tener que combinar el texto original y sus sucesivos cambios. Urgía, pues, la elaboración de un marco normativo consolidado»<sup>3</sup>. En coherencia con su naturaleza de texto refundido, la Directiva 2006/112 no ha traído consigo ningún cambio de fondo respecto del contenido de la Sexta Directiva y sus correspondientes modificaciones.

Reiteradamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha manifestado que «aunque el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva [Directiva 2006/112] es relativamente amplio, los particulares pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones de la Directiva que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales»<sup>4</sup>.

A este respecto, el TEAC mantiene que la normativa comunitaria sólo puede alcanzar un efecto directo en un país miembro, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en los casos en los cuales el Estado miembro no haya introducido en su ordenamiento jurídico la regulación a que estaba obligado<sup>5</sup>. Avanzando en esta dirección, el Tribunal Supremo dictamina que «si bien las Directivas no son, en general, de directa aplicación (cosa que sí ocurre con los Reglamentos), ello no significa que nunca puedan tenerla... cuando se trate de aquellos preceptos de la Directiva que no hayan sido adaptados en plazo por el país o que lo hayan sido en oposición con lo

---

<sup>3</sup> RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 15, 2006, <http://westlaw.es>.

<sup>4</sup> Véase, entre otras, las sentencias sobre los asuntos: C-8/81 de 19/01/1981, apartado 29; C-10/92 de 20/10/1993, apartado 34.

<sup>5</sup> TEAC. Resolución n.º 00/2063/1998 de 23/03/2000.

previsto en aquélla, siempre y cuando la norma contenedora del mandato sea lo suficientemente precisa y su contenido sea incondicional»<sup>6</sup>. Por lo tanto, al tratar de los distintos aspectos del IVA parece procedente acudir a lo dispuesto en la Directiva 2006/112 así como a los pronunciamientos del TJCE que puedan arrojar claridad o, por el contrario, poner de manifiesto diferencias entre la normativa comunitaria y la Ley española.

El aspecto fundamental en el funcionamiento del IVA radica en la deducción del Impuesto soportado por parte del sujeto pasivo. La deducción del IVA soportado está vinculada a la facturación del IVA repercutido, de modo que cuando los bienes adquiridos por un sujeto pasivo se utilizan en operaciones exentas o que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del Impuesto, no puede repercutirse el Impuesto ni deducirse el Impuesto soportado<sup>7</sup>. Por lo tanto, y como se apuntó más arriba, el IVA tiende a ser neutral para el sujeto pasivo del Impuesto, que dejará de serlo cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios recibidas por el sujeto pasivo se utilice sólo en parte para la realización de operaciones gravadas por el Impuesto.

La Directiva 2006/112 aborda básicamente dos tipos de usos mixtos. Por un lado, cuando el sujeto pasivo los utiliza para sus necesidades privadas y que quedan recogidas en sus disposiciones acerca del autoconsumo. Por otro, cuando una entidad realiza tanto operaciones gravadas como exentas de las que se ocupa el sistema de prorrateo. De existir algún solapamiento entre los dos sistemas, el primer paso sería aplicar las reglas del autoconsumo<sup>8</sup>.

Comenta el TJCE que «a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los

---

<sup>6</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1998 al recurso n.º 8738/1992.

<sup>7</sup> Asunto C-434/03. Conclusiones del Abogado General F. G. JACOBS presentadas el 20/01/2005, apartado 52.

<sup>8</sup> Supuesto típico sería aquél en que una persona física cesa en el ejercicio de su actividad empresarial vendiendo los bienes del patrimonio empresarial que quedara en su poder. En dicho supuesto, se produciría un autoconsumo y la posterior venta no estaría sujeta al IVA y por lo tanto fuera del sistema de regularización previsto en el artículo 110 de la LIVA. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0384-02 de 11/03/2002.

casos previstos expresamente por la Directiva»<sup>9</sup>. Un sujeto pasivo que actúa como tal tiene derecho a deducir el IVA devengado o ingresado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para ser utilizados en el marco de operaciones incluidas en el ámbito del IVA. «La utilización que se haga de los bienes y de los servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho... y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores»<sup>10</sup>.

En nuestra normativa, el Capítulo I del Título VIII de la LIVA regula las condiciones y requisitos para ejercitar el derecho a la deducción. Dicho mecanismo requiere, como paso previo, diferenciar entre el derecho a la deducción y el ejercicio del derecho a la deducción. El derecho a la deducción como mecanismo que posibilita la recuperación del Impuesto soportado o satisfecho por los empresarios y profesionales y, por tanto la consecución del principio de neutralidad que lo informa, se establece con carácter general en el artículo 92 de la LIVA. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción no es más que la actuación de su contenido y, por tanto, algo posterior a la existencia de tal derecho y a la concurrencia de los requisitos precisos para su ejercicio, los formales entre otros<sup>11</sup>.

Comenta el Tribunal Supremo que, distinguiendo entre el derecho a la deducción y/o devolución del IVA y el ejercicio de ese derecho, permite superar todo formalismo excesivo y, al respecto, inadecuado que impidan deducir o instar a la devolución del IVA soportado en facturas defectuosas o incompletas<sup>12</sup>.

El derecho a la deducción procederá en la medida en que las cuotas soportadas o satisfechas los sean por la adquisición de bienes y servicios que se afecten a la actividad empresarial. El artículo 93.Cuatro de la LIVA dispone que «no podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque

---

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-37/95 de 15/01/1998, apartado 16.

<sup>10</sup> *Ibidem*, apartado 17.

<sup>11</sup> DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: “Requisitos formales y el ejercicio del derecho de deducción en el IVA”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 17, 2004, <http://westlaw.es>.

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2003 al recurso n.º 10589/1998.



ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades». Además, para que nazca el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no será suficiente que los bienes o servicios se afecten a la actividad empresarial sino que deben de utilizarse en operaciones sujetas y no exentas del IVA o bien exentas pero vinculadas al tráfico internacional de bienes (artículo 94 de la LIVA).

La deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible<sup>13</sup>. El devengo del Impuesto, que posteriormente estudiaremos con mayor profundidad, es el criterio elegido para entender cuándo nace el derecho a la deducción del Impuesto soportado (artículo 98.Uno de la LIVA).

En cambio, en las importaciones de bienes, el artículo 98.Dos dispone que «el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles»<sup>14</sup>. Por esto, la propia LIVA señala en el artículo 97.Uno.2 que, en las importaciones, se considerará documento justificativo del derecho a deducir el acreditativo del pago del impuesto a la importación.

También podemos citar, como caso especial al criterio general que supone el nacimiento inmediato del derecho a deducir, lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 98.Dos de la LIVA en referencia a las operaciones asimiladas a las importaciones. En estos supuestos, el derecho a la deducción nace al finalizar el período correspondiente a las declaraciones para la liquidación e ingreso del impuesto debido<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> TEAC. Resolución n.º 00/1145/2002 para unificación de criterio de 24/11/2004.

<sup>14</sup> Sobre la cuestión de si los importadores pueden ejercitar el derecho a la deducción al recibir la factura de los agentes de Aduanas, con independencia de que se hayan pagado efectivamente los derechos de importación, el TEAC considera que sólo podrán ejercitarlo en la declaración-liquidación del período en el que hubiesen ingresado efectivamente dichas cuotas en la Aduana o en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad que fija la propia Ley.

La provisión de fondos que realice el importador al Agente de Aduanas para atender los gastos derivados de la importación no justifica el pago de las cuotas correspondientes a la importación, ni el recibo entregado por el Agente es documento justificativo del derecho a la deducción del Impuesto. TEAC. Resolución n.º 00/1858/2001 de 10/09/2003.

<sup>15</sup> A este respecto hay que señalar la modificación producida en el artículo 73 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) por el RD 87/2005 que modifica el sistema de liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones.

Hasta la referida modificación, el Impuesto correspondiente a las operaciones asimiladas a las importaciones se incluían en un modelo específico de declaración, válido únicamente para proceder al ingreso de las cuotas, en cambio dichas cuotas eran deducidas en los modelos ordinarios. El nuevo sistema supone la liquidación de estas operaciones, tanto de las cuotas devengadas como de la deducción de las mismas, en un mismo modelo. Así se garantiza la perfecta neutralidad del tributo y se evita costes

Aún en el supuesto general en que el derecho a la deducción nace de forma inmediata, la recuperación del IVA soportado no opera de forma automática sino que está sometido a una serie de requisitos indispensables y al hecho de que se haya obrado dentro del plazo establecido<sup>16</sup>. Así pues, para el ejercicio del derecho de deducción se exige una serie de requisitos tanto subjetivos como formales<sup>17</sup>.

Como requisito principal para la recuperación del IVA, el TJCE ha manifestado en reiteradas ocasiones<sup>18</sup> que, además de haberse producido la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, el sujeto pasivo debe estar en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura.

En la Sentencia sobre el asunto C-152/02 el TJCE argumenta que «en principio, los sujetos pasivos no efectúan ningún pago y, por tanto, no abonan el IVA, que están obligados a soportar, antes de recibir una factura u otro documento considerado equivalente, y que no puede considerarse que una operación determinada ha sido gravada con el IVA antes de que éste se haya abonado»<sup>19</sup>.

LONGÁS LAFUENTE critica el anterior razonamiento y, desde luego, la última afirmación que no es cierta. «Una operación quedará gravada por IVA al realizarse el hecho imponible, esto es, al producirse el devengo del impuesto y, con independencia de que el proveedor o prestador expidan factura y cobre el importe de la operación,

---

financieros que pudieran generar a las empresas en caso de que las cuotas correspondientes a las operaciones distintas de las operaciones asimiladas a las importaciones no sean suficientes para absorber estas últimas. DE BUNES IBARRA J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: “Últimas modificaciones introducidas en el IVA”, Estudios Financieros, n.º 265, 2005, pág. 25.

<sup>16</sup> TEAC. Resolución n.º 00/2214/2001 de 02/04/2003.

<sup>17</sup> Para un estudio más profundo sobre los requisitos formales de la deducción en el IVA, me remito al artículo de DEL MORAL GONZÁLEZ “Requisitos formales...”, 2004, *op. cit.* que, en función del artículo 97 de la LIVA distingue tres grandes grupos de operaciones:

- Adquisiciones de bienes y servicios en el interior del país e importaciones.
- Adquisiciones de bienes o servicios con inversión del sujeto pasivo.
- Adquisiciones intracomunitarias.

<sup>18</sup> En particular se pueden consultar las sentencias sobre los asuntos: C-85/95 ó C-152/02.

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-152/02 de 29/04/2004, apartado 35.

impuestos incluidos, deberá declarar y liquidar las cuotas a la Administración Tributaria»<sup>20</sup>.

Entiende este autor que la identificación que el TJCE realiza entre la recepción de la factura con el abono de la operación o, cuando menos del Impuesto, supone un cierto distanciamiento del órgano jurisdiccional de amplias prácticas comerciales en que el abono de los servicios se realiza con anterioridad a la expedición de la factura, según lo convenido o pactado. En estos casos se produce, para el sujeto pasivo destinatario de la operación una penalización desde el punto de vista de la neutralidad financiera, puesto que, abonado el Impuesto, habiendo nacido el derecho a la deducción, pudiendo probar en su caso el citado abono, no puede ejercitar su derecho, quedando a expensas del sujeto pasivo repercutidor para llevar a cabo la deducción del impuesto<sup>21</sup>.

CHECA GONZÁLEZ opina que es loable, sin duda, la exigencia de la factura original, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se esté deduciendo conforme a la realidad de los hechos, y se dispone así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal; «con todo, y a pesar de lo útil que ello sea, no se debe extremar esta exigencia hasta llegar a afirmar, como frecuentemente ha hecho la Administración Tributaria y bastantes Tribunales internos, que no disponer de tal factura, o estar la misma incompleta, supone y conlleva nada menos que la pérdida de la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción. Y no debe llegarse a esta situación por la sencilla razón de que una factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo»<sup>22</sup>.

Continúa este autor argumentando que «no puede concebirse a la factura como único medio de prueba admisible, ya que mantener esta aseveración implicaría una vulneración del principio de tutela judicial efectiva, toda vez que las restricciones a la libertad de prueba deben ser excepcionales, por ser contraria esta práctica al artículo 24.2 de la Constitución, habiendo declarado al respecto el Tribunal Constitucional, entre

---

<sup>20</sup> LONGÁS LAFUENTE A.: “STJCE 29.04.2004, Terra Baubedarf. As. C-152/02: Derecho a deducir el IVA soportado. Requisitos en cuanto al período impositivo de ejercicio del derecho a deducir”, <http://www.ief.es>.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: “El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno”, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 42, 2006, <http://westlaw.es>.

otras, en su Sentencia 141/1988, de 12 de julio, que dichas limitaciones, para poder reputarse válidas, han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, teniendo que ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido, no pudiendo en ningún caso afectar al contenido esencial del derecho.

En consecuencia, si el medio de prueba empleado es el idóneo para obtener la certeza de los hechos que sean relevantes en función de la naturaleza del tributo de que se trate, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción del gasto o de las cuotas soportadas, por más que se haya infringido algún requisito formal para ello.

Y es que, en definitiva, son aplicables en esta materia los dos principios generales que en nuestro Derecho vertebran el juego probatorio, que son los siguientes:

- El principio de “prueba libre”, o de prueba no tasada, que hace excepcionales los casos en los que el valor de los distintos medios probatorios esté preestablecido por la Ley e impida su contradicción.
- Y el de “apreciación conjunta de la prueba”, que obliga a valorar la totalidad de las existentes»<sup>23</sup>.

Sin embargo, son numerosos los pronunciamientos, tanto por parte de los Tribunales como de la Administración, en el sentido de que si no se está en posesión de la factura completa no es posible ejercer el derecho a deducir el IVA soportado<sup>24</sup>.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en distintas ocasiones en el sentido de que la gestión del IVA «se basa esencialmente en la expedición y registro de las correspondientes facturas, y el cumplimiento de otros requisitos formales, que no son meramente informativos, sino de obligado cumplimiento, para evitar el fácil fraude en

---

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> Entre otros, se puede citar la Resolución del TEAC de 23 de junio de 2004 que niega el valor de la escritura pública como documento justificante para la deducción del IVA soportado: «la doctrina de este Tribunal ha subrayado el valor probatorio indiscutible de la escritura en su resolución de 27 de febrero de 1.997 y su vinculación con el devengo del Impuesto en las entregas, en la de 17 de diciembre de 2.003, pero también ha tratado de forma directa la cuestión de si era posible considerar a la misma como justificante de la deducción en el IVA. En este sentido, la resolución de 22 de octubre de 1.999... dice que “en cuanto a la eficacia o ineficacia de la escritura pública como soporte de la deducción, es de considerar que el artículo 97 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto, no menciona entre los documentos que pueden justificar la deducción a la escritura pública, y, siendo los requisitos para la deducción imprescindibles para el control de la misma, debe rechazarse la posibilidad de asimilar ningún otro documento a la relación legal”. Dicha doctrina ha sido ratificada por resolución de 21 de enero de 2.004». TEAC. Resolución n.º 00/3862/2001 en unificación de criterio de 23/06/2004.

Así nos encontramos como un medio de prueba como es la escritura pública, con mayor garantía que la factura, ve limitada su eficacia para el ejercicio del derecho de deducción del IVA soportado.

este Impuesto»<sup>25</sup>. En su Sentencia de 8 de noviembre de 2004, el Tribunal Supremo señala que el deber de expedición y entrega de la factura, en lo concerniente al IVA, no se inscribe sólo en el ámbito estricto de la prueba, «sino que en este Impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento... La razón por la que se establecen en la Ley reguladora del Impuesto estos requisitos formales para la deducción de cuotas es la de evitar abusos jurídicos de las personas que se consideren con derecho a la deducción impidiendo que una misma deducción pueda ser ejercitada por dos sujetos pasivos diferentes, uno el que figura como destinatario de la operación en el documento justificativo del derecho a la deducción, y otro distinto»<sup>26</sup>.

Cuestión distinta sería la omisión de cualquier requisito en la misma, lo cual «no priva a la factura de efectos fiscales y no impide en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo incompleto o incorrecto, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido, en virtud de la llamada apreciación conjunta de la prueba). No permitir la deducción o devolución de las cuotas soportadas del IVA, cuando no existen razones de peso para ello, implica, en realidad, una doble imposición (cuando es así que

---

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2003 al recurso n.º 4945/2003.

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 al recurso n.º 6295/1999.

el formalismo excesivo es contrario al principio de proporcionalidad y, especialmente, al de neutralidad que caracteriza al IVA)»<sup>27</sup>.

En el funcionamiento del IVA hay que distinguir entre el derecho a deducir y el derecho a compensar que surge en la propia declaración-liquidación<sup>28</sup>. La LIVA ha establecido un sistema de recuperación del exceso de las cuotas soportadas sobre las repercutidas, que permite al sujeto pasivo optar al final de cada año natural entre la devolución y la compensación en períodos siguientes. Asimismo existe un plazo, cuatro años, a fin de que el sujeto pasivo compense esos excesos, lo que no quiere decir que al finalizar cada uno de los ejercicios comprendidos en dicho plazo, el sujeto pasivo no pueda optar por solicitar la devolución de los excesos; «en ningún caso la norma impide que ejercitada en un primer momento la opción de la compensación, pueda el sujeto pasivo, al finalizar el siguiente año natural, optar por la devolución»<sup>29</sup>.

Con el régimen general de devolución, contenido en el artículo 115 de la LIVA, se pretende gravar el gasto realizado por el consumidor final sin que los empresarios o profesionales tengan que soportar ninguna carga fiscal. Aun así, la LIVA considera que este sistema de compensación puede resultar insuficiente para determinados sujetos pasivos, en concreto aquellos que se prevean que las cuotas soportadas van a exceder continuamente a la cuantía de las cuotas repercutidas. Esta situación ocasionaría la aparición de costes financieros hasta la recuperación del exceso. En consecuencia, la

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2003 al recurso n.º 10589/1998.

<sup>28</sup> El artículo 99.Cinco de la LIVA dispone que «cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor [en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año]..., sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva».

<sup>29</sup> TEAC. Resolución n.º 00/1145/2002 en unificación de criterio de 24/11/2004.

En esta misma Resolución el TEAC manifiesta que lo que no puede el sujeto pasivo del Impuesto es «optar por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado (teniendo en cuenta que como hemos señalado durante este plazo pudo solicitar la devolución del impuesto en la declaración-liquidación correspondiente al último período de cada año natural que comprendía dicho plazo) y ahora pretender, cuando no ejerció dichas opciones durante el plazo indicado optar, alternativamente, por la devolución del saldo diferencial, a la finalización del año natural, dentro del cual concluyó el plazo de caducidad, en un período de declaración-liquidación anterior al último anual...

La redacción del artículo 115.Uno de la LIVA [que regula el régimen general de devoluciones del IVA como consecuencia de la mecánica propia del Impuesto], se refiere a las declaraciones-liquidaciones a presentar relativas a un ejercicio anual, excluidas aquellas partidas o importes, cuyas compensaciones hubieran caducado durante el ejercicio, en períodos de liquidación anteriores al último anual».

LIVA prevé un procedimiento especial de devoluciones a exportadores en régimen comercial (artículo 116 de la LIVA) que, a diferencia de lo que ocurre en el régimen general de devolución, los sujetos pasivos pueden solicitar la devolución de las cuotas soportadas en exceso en cada periodo de liquidación sin necesidad de esperar al último periodo del año.

El RD 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), también contempla este régimen especial de devolución a otros operadores económicos enumerados en su artículo 30.4 cuya naturaleza común consiste en la realización de operaciones que, sin estar exentas, no repercuten el IVA español o bien lo hacen a un tipo reducido lo que, en definitiva, provoca una situación parecida a las que pueden darse entre los exportadores<sup>30</sup>.

Por motivos diferentes a los anteriores, la LIVA también contempla otros regímenes especiales de devolución del Impuesto como son los de exportación en régimen de viajeros y el establecido para los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuyo estudio se aleja del objetivo de este trabajo.

El artículo 173.1 de la Directiva 2006/112 dispone que «por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción... y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas de IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas».

---

<sup>30</sup> Sin embargo, dentro de la casuística del Impuesto, se dan múltiples posibilidades que no quedan resueltas de forma satisfactoria por este sistema de devoluciones. Como ejemplo, traemos a colación la consulta planteada a la DGT n.º 111-04 de 28/04/2004 sobre una empresa que se dedica a traducir textos a empresas de países miembros de la Unión Europea. En la medida en que dichos servicios son prestados por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a otro empresario o profesional establecido en otro Estado miembro, dichos servicios no se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto (letra f) del artículo 71.5.B de la LIVA) y, por el principio de territorialidad, no estarán sujetos al IVA español. No obstante, la empresa podrá deducir las cuotas soportadas (artículo 94 de la LIVA), pero como las actividades de traducción no están previstas en el artículo 116 de la LIVA ni en el 30.4 del RIVA, no puede acogerse a este régimen especial de devolución. En definitiva, la empresa en cuestión deberá liquidar el IVA periódicamente en los otros Estados de la Unión Europea y no podrá deducir el IVA que ha soportado en el territorio español hasta llegado el momento de la devolución en la última declaración con el consiguiente perjuicio financiero.

No obstante, el apartado 2 del artículo 173 de la Directiva establece que los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

- a) «Autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores.
- b) Obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, y a llevar obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores.
- c) Autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios.
- d) Autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el primer párrafo del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas.
- e) Disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante».

Del artículo 173 de la Directiva 2006/112 se desprende que sólo cabe aplicar la prorrata de deducción, en la forma prevista por el artículo 174 de la misma Directiva, a una categoría concreta de sujetos pasivos. «Se trata de los sujetos pasivos “mixtos”, que son los que efectúan indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho. Por consiguiente, no puede aplicarse la prorrata a los sujetos pasivos “totales”, que son los que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción»<sup>31</sup>.

Comenta SIMÓN ACOSTA que la regla de prorrata está mal concebida, según ésta la proporción deducible (esto es, la prorrata) no se determina según el destino de los bienes adquiridos, sino en la proporción que representan las ventas con derecho a deducción sobre las ventas totales. La deformación de la regla se justifica por razones de simplicidad y economía de gestión<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Asunto C-204/03. Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO presentadas el 10/03/2005, apartado 10.

<sup>32</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: “La prorrata del IVA: Problemas pendientes”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 688, 2005, <http://westlaw.es>.



La regla de “prorrata especial” pretende calcular la cuota a deducir en función de la afectación real de los bienes y servicios adquiridos, si bien no de forma totalmente exacta sino dentro del híbrido en que consiste la prorrata especial regulada por el artículo 106 de la LIVA: «el ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

- 1º. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
- 2º. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
- 3º. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere [la prorrata general]...».

Esta regla de prorrata especial «es más perfecta que la de prorrata general, aunque también es más difícil de aplicarse, ya que, como se afirmó en la Resolución del

---

IBAÑEZ GARCÍA pone un ejemplo de cómo el sistema de cálculo de la prorrata general, no toma en consideración las posibles situaciones particulares que anualmente pueden presentarse al sujeto pasivo y que, en algunos casos, llegan a incidir de forma importante en el montante de las cuotas deducibles del Impuesto. «Supongamos una empresa inmobiliaria que en un año dado realiza importantes inversiones en terrenos edificables para sus promociones inmobiliarias. Todos los terrenos adquiridos, excepto uno (que en ese momento no tenía la condición de edificable), están sujetos a IVA. En ese mismo ejercicio vende el terreno exento (por lo que no repercute cuota), sin que la sociedad haya realizado en el mismo ejercicio ninguna otra actividad. Si aplica la prorrata general no podrá deducir ni un solo euro de las cuotas soportadas. Plena ausencia del principio de neutralidad que rige el impuesto». IBAÑEZ GARCÍA, I.: “Consideraciones acerca de los aspectos formales para la aplicación de la prorrata especial en el IVA a la luz de la jurisprudencia comunitaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6/2002, <http://westlaw.es>.

Sin embargo, hay que matizar el comentario anterior, en el sentido de que el sujeto pasivo podrá deducir parte del IVA soportado mediante el proceso de regularización de los bienes de inversión previsto en el artículo 107 y siguientes de la LIVA, ya que «la duración de los bienes de inversión y la posibilidad de que fluctúe el derecho a la deducción del sujeto pasivo a lo largo del período de utilización requiere un seguimiento y corrección, al alza o a la baja, de las deducciones practicadas en origen... que excluya la posibilidad de que se produzcan pérdidas o ventajas en las deducciones». CÍVICO MALDONADO, J. A.: “Deducción de cuotas de IVA: Comentario a la STS de 17 de enero de 2006”, *Estudios Financieros*, n.º 281-282, 2006, pág. 137.

Aun así, el procedimiento de regularización previsto en la LIVA no consigue deducir en su totalidad el IVA soportado, también resulta evidente el coste financiero que conlleva las operaciones tratadas en el ejemplo anterior, costes que, por otra parte, no existirían si se aplicase la regla de prorrata especial.

TEAC de 10 de noviembre de 1994, “implica una mayor complejidad en su aplicación y requiere una contabilidad que distinga claramente los diferentes destinos reales que se dan a las adquisiciones de bienes, es decir, técnicamente es más perfecta pero presenta mayor complejidad práctica, de ahí que sea la prorratea general, por su simplicidad, la regla general”»<sup>33</sup>.

En la prorratea general (artículo 104 de la LIVA) el importe de las cuotas soportadas<sup>34</sup> en un período de liquidación sólo podrá deducirse en el porcentaje (redondeado en la unidad superior) que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador se computará el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
- En el denominador se computará el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Se entiende por importe total de las operaciones, a efectos del cálculo de la prorratea (artículo 104.Cuatro de la LIVA), la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, según las normas que rigen en la determinación de base imponible del IVA, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al Impuesto<sup>35</sup>. No obstante, el artículo 104.Dos de la LIVA prevé una serie de

---

<sup>33</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: “El derecho a la deducción del IVA...”, 2006, *op. cit.* <http://westlaw.es>.

<sup>34</sup> No se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA que regulan las limitaciones y exclusiones al derecho de deducir.

<sup>35</sup> Resulta especialmente aclaratorio sobre el concepto de “importe total” empleado en el artículo 104 de la LIVA, la Resolución del TEAC referente a una entidad que realiza, entre otras actividades sujetas al IVA, la explotación de una sala de Bingo (actividad sujeta y exenta del Impuesto): «la entidad recurrente discute el importe a incluir en el denominador de la fracción como volumen total de operaciones respecto de la explotación de las Salas de Bingo, pues entiende que por “contraprestación” debe entenderse el importe neto de la recaudación, una vez deducido el importe de los premios. La inspección, sin embargo, entiende que debe entenderse por tal el importe total obtenido por la venta de los cartones de juego, ya que el artículo 104.Dos no establece reglas especiales sino que se remite, a efectos de establecer el importe total de las operaciones, a las reglas generales de determinación de la base imponible. Por ello habrá de tenerse en cuenta el importe total de la contraprestación de las operaciones exentas procedentes del destinatario o de terceras personas; es decir, en el caso del bingo, la cantidad total satisfecha por los jugadores para participar en el juego. Es independiente el hecho de que, con posterioridad, parte de lo ingresado se distribuya como premio a los jugadores agraciados». TEAC. Resolución n.º 00/1867/2003 de 29/06/2005.

disposiciones especiales sobre el importe a incluir en el denominador de la prorrata en relación con determinadas operaciones financieras<sup>36</sup>.

Para el cálculo de la deducción no se computan en ninguno de los dos términos de la fracción (artículo 104.Tres de la LIVA):

- 1º. «Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio<sup>37</sup>.
- 2º. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.
- 3º. El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.
- 4º. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20.1, número 18 de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

---

Este mismo criterio ha sido defendido por el TEAC en otras resoluciones (por ejemplo, las de 3 y 22 de febrero de 1996 y 29 de mayo de 1998). En el mismo sentido también se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2001.

<sup>36</sup> Con motivo de la venta de determinados valores integrados en la cartera de una entidad financiera, el TEAC se ha pronunciado en el sentido de que deberán computarse en el denominador de la prorrata «los intereses devengados durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos títulos, las plusvalías obtenidas..., en los casos en que, en determinadas transmisiones de los referidos valores, no existan plusvalías o se produzcan minusvalías, porque el precio de transmisión de los valores hubiese sido inferior al de adquisición, el importe de la plusvalía obtenida será cero sin que, en ningún caso, resulte procedente compensar el importe de las minusvalías que se produzcan en algunas transmisiones con el de las plusvalías obtenidas en otras». TEAC. Resolución n.º 00/4980/2002 de 02/02/2005.

<sup>37</sup> El TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2005 (n.º 00/2980/2003), a propósito de una entidad con sucursales situadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto y cuyos costes son soportados en parte por establecimientos situados en el interior del territorio, aclara que la LIVA al emplear el término “cuando”, hace depender la inclusión de las operaciones en los términos de la prorrata de la circunstancia de que sus costes estén soportados por establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto, circunstancia, o condición, que se da o no. Para incluir en la prorrata, como en principio pudiera pensarse, la parte proporcional de las operaciones de las sucursales exteriores en función de los costes soportados en el interior, debería decir “en la medida en que”, o añadir las palabras “total o parcialmente”. Por lo tanto, cuando los costes originados por dichas operaciones se soportan en parte por establecimientos situados dentro del territorio y en parte por establecimientos situados fuera del mismo, no se incluirán en la prorrata las operaciones realizadas desde sucursales situadas fuera del territorio de aplicación del IVA.

- 5º. Las operaciones no sujetas al Impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.
- 6º. Las operaciones a que se refiere el artículo 9.1.d de esta Ley [afectación de bienes de la actividad para su utilización como bienes de inversión]».

Sin duda, la exclusión de las actividades inmobiliarias o financieras “no habituales” en la fracción de la prorrata general es la que ha llevado a un mayor número de situaciones sujetas a controversia, primordialmente, porque el artículo 174.2.b de la Directiva 2006/112 utiliza el término “operaciones accesorias” en lugar de “no habituales”<sup>38</sup>.

Para la imputación temporal en la formación del porcentaje de prorrata, se sigue la norma general sobre las deducciones que no es otra que la de devengo (artículo 104.Seis de la LIVA)<sup>39</sup>. A este respecto, resultan aclaratorias las rectificaciones del TEAC a determinadas entidades financieras que utilizan el criterio de caja para la inclusión, en el denominador de la prorrata, de los créditos de clientes de dudoso cobro<sup>40</sup>. El TEAC anula el criterio de caja con el argumento de que los intereses son la contraprestación de los servicios financieros y el devengo de las prestaciones de servicios se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas<sup>41</sup>.

La aplicación de la regla de prorrata y, en general, la aparición de IVA soportado no deducible conlleva, desde el punto de vista contable, el problema de decidir sobre el

---

<sup>38</sup> Para un estudio más completo sobre estas cuestiones me remito a los artículos de: BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “STJCE 29.04.2004. EDM, As. C-77/01: Los préstamos de un holding concedidos a las entidades dependientes como una actividad económica sujeta y exenta y su no inclusión en la regla de prorrata por ser operaciones accesorias. El tratamiento de las operaciones asumidas por una agrupación de empresas”, <http://www.ief.es> y de CÍVICO MALDONADO, J. A.: “Deducción de cuotas...”, 2006, *op. cit.*

Asimismo, debemos señalar la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-77/01 de 29/04/2004 que, con respecto a las operaciones financieras y aplicando un criterio finalista, interpreta que lo que la Directiva pretende es no incluir las operaciones financieras exentas en el denominador de la prorrata si el IVA pagado por los bienes y servicios necesarios para la realización de dichas operaciones no es relevante.

<sup>39</sup> En las exportaciones, exentas del Impuesto, el mismo apartado seis del artículo 104 de la LIVA dispone que «se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida».

<sup>40</sup> La razón de este proceder se encuentra en la pretensión de aplicar, en el ámbito del IVA, la Circular 4/1991 del Banco de España que dispone que «no se registrarán como productos, en tanto no se cobren, los intereses de las operaciones de cobro dudoso». Circular que es aplicable en la determinación de la base del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, la DGT ha mantenido en reiteradas ocasiones que los principios inspiradores de la normativa del IS no son trasladables al IVA.

<sup>41</sup> Ver, entre otras, las resoluciones n.º: 00/6711/2001 de 08/05/2002 ó 00/64980//2002 de 02/02/2005.

tratamiento del mismo. Comenta QUER PIRAMIQUEL que en principio se podrían considerar dos posibilidades, como gasto (corriente o diferido) o como elemento de coste<sup>42</sup>. Esta última ha sido la opción establecida por el Plan General de Contabilidad.

Efectivamente, la norma de valoración 16 del PGC-ESFL prescribe que «el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto... No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión».

En coherencia con el tratamiento del IVA soportado no deducible, la cuenta 472 “Hacienda Pública, IVA soportado”, queda definida como el «IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible».

Por lo tanto, ante la adquisición de un bien o al recibir una prestación de servicios, suponiendo que el IVA soportado es deducible y que la entidad esté en regla de prorrata, se deberá aplicar a la operación la prorrata provisional (prorrata definitiva del año anterior) que terminará conformando contablemente el precio de adquisición del bien o servicio.

Por ejemplo, sea la adquisición de un determinado bien con los siguientes datos:

$x$  = valor del inmovilizado.

$t$  = tipo impositivo.

$p_p$  = fracción de prorrata provisional.

El asiento a realizar sería:

$x (I + t - t p_p)$	$x (I + t)$
$x t p_p$	
(22) Inmovilizaciones materiales	a (57) Tesorería
(472) Hacienda Pública, IVA soportado	

<sup>42</sup> QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable del IVA*, Ed. Pirámide, 1997, pág. 94.

En la última declaración-liquidación del IVA correspondiente al año natural, se calculará la prorrata definitiva en función de las operaciones realizadas en este año y cuya fracción la notaremos por  $p_d$ . Llamamos  $k$  al importe del ajuste a realizar por la correspondiente regularización:

$$k = \frac{\text{IVA soportado con la prorrata provisional}}{P_p} (p_d - p_p)$$

Sin modificar los precios de adquisición de los bienes en cuestión, se realizará el siguiente asiento:

- Si  $k$  es positivo (fracción de prorrata definitiva mayor que la provisional):

$k$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(639) Ajustes positivos en la imposición indirecta	$k$
-----	---------------------------------------	---	--	-----

- Si  $k$  es negativo (fracción de prorrata definitiva menor que la provisional):

$-k$	(634) Ajustes negativos en la imposición indirecta	a	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	$-k$
------	--	---	---------------------------------------	------

En la normativa española, la regla de prorrata ha sido un tema muy polémico desde que, en la Ley de acompañamiento de 1998, se incluyeron las subvenciones no vinculadas al precio en el denominador de la misma. Con esta medida se perseguía impedir el doble beneficio que supone la percepción de la subvención y la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios financiados con la misma<sup>43</sup>.

<sup>43</sup> Sobre esta cuestión, el TJCE comentó que «el Gobierno español alega que el artículo 19 de la Sexta Directiva [174 de la Directiva 2006/112 que configura la fracción de prorrata] tiene como finalidad permitir que los Estados miembros restablezcan el equilibrio en materia de competencia, para así dar cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto. En apoyo de su postura, toma como ejemplo la situación de un transportista que recibe una subvención para la adquisición de un vehículo. La subvención le permite disminuir el precio de los servicios que presta y, por ende, el importe del IVA aplicable a éstos. Según el Gobierno español, si dicho transportista tuviera además la posibilidad de deducir la totalidad del IVA aplicable a los gastos financiados con la subvención, dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-204/03 de 06/10/2005, apartado 18.

El TJCE declaró incompatible con la normativa comunitaria la inclusión, con carácter general, de las subvenciones no vinculadas al precio en el denominador de la prorrata. Únicamente cuando el empresario o profesional que recibe la subvención realiza simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan, ha de acudir al procedimiento de incluir las subvenciones en el citado denominador.

El criterio mantenido por el TJCE se atiene a lo establecido de forma literal en la Directiva a pesar de que, en cierto modo, se reconoce la neutralidad de la regla española cuando dictamina que los Estados miembros están obligados a aplicar la Directiva del IVA aunque la consideren mejorable. Aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Directiva, como la neutralidad del Impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella<sup>44</sup>.

Comenta BLÁZQUEZ LIDOY que el TJCE, al haberse centrado exclusivamente en un criterio gramatical para decretar el incumplimiento por parte del Estado español de lo dispuesto en la Directiva, nos hurta el criterio material en un tema básico en el sistema del Impuesto como es el derecho a la deducción del IVA soportado. Además, en referencia a la normativa comunitaria, comenta que parecería «una *postura carente de lógica* que si el sujeto pasivo realiza operaciones gravadas pueda deducir todos los IVA y que si realiza además actividades exentas no pueda deducir todos los IVA exclusivamente afectos a las actividades sujetas»<sup>45</sup>.

La Sentencia del TJCE que estamos comentando (asunto C-204/03) obligó a nuestro legislador a promulgar la Ley 3/2006 por la que se modifica principalmente la redacción de los artículos 102, 104 y 106 de la LIVA, asimismo, y al objeto de dar coherencia a otros artículos de la LIVA, corrige los artículos 20.Dos, 112.Dos y 123.Uno A y C de esta Ley<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-204/03 de 06/10/2005, apartado 28.

<sup>45</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La modificación de la LIVA en materia de subvenciones y prorrata por la Ley 3/2006 y la inconclusa reforma de las subvenciones vinculadas al precio (la adaptación de la LIVA a la jurisprudencia comunitaria)”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006, pág. 41.

<sup>46</sup> Además, en esta misma Sentencia, el TJCE ordenó expresamente que no procede la limitación en el tiempo de los efectos de la misma, puesto que para establecer dicha limitación sería necesario que pudiera

A pesar de que la Directiva 2006/112 permite la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorrata cuando los empresarios o profesionales que las perciban estén obligados a su aplicación por realizar operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no lo generan, la Ley 3/2006 ha optado por suprimirlas completamente. Según la Exposición de motivos de esta Ley, «se entiende preferible la eliminación de toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión»<sup>47</sup>.

## 7.2 El devengo y la exigibilidad en el IVA.

El IVA es un impuesto instantáneo que se devenga cada vez que se realiza una entrega de bienes, una prestación de servicios, una adquisición intracomunitaria o una importación, todas ellas sujetas al Impuesto. El Título VI de la Directiva 2006/112 bajo el epígrafe “Devengo y exigibilidad del impuesto” regula los diversos momentos en que se producirá el devengo del IVA. Dicho Título comienza definiendo los términos empleados en el mismo. Así el artículo 62 dispone que «se considerarán:

- a) “Devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.
- b) “Exigibilidad del impuesto”, el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado

---

acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, y en este caso no existía tal incertidumbre. Esto llevó a la Dirección General de Tributos a dictar la Resolución 2/2005 a fin de cumplir lo dispuesto en la misma. Sobre los términos establecidos en dicha Resolución puede consultarse a FALCÓN Y TELLA, R: “La STJCE 6 octubre 2005 (TJCE\2005\290) sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 noviembre (I): la procedencia de revisar los actos firmes”, *Quincena Fiscal*, n.º 21-22, 2005 y (II) “el procedimiento para instar la devolución y los «matices» introducidos por la Instrucción 10/2005”, *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2006, <http://westlaw.es>.

<sup>47</sup> Para un estudio más profundo de este tema me remito al artículo de PALLARÉS RODRÍGUEZ, M<sup>º</sup> del R.: “La adaptación de la normativa española en materia de IVA a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 266, 2007.



momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse».

Evidentemente, la terminología que aquí se utiliza no es la misma que la que utiliza nuestro Derecho. Comenzando con que para la Directiva 2006/112, el devengo es un “hecho”, cuando para nuestra Ley General Tributaria, conforme con la doctrina arraigada en nuestro ordenamiento, el devengo es el “momento” en que se origina la obligación tributaria por la realización del hecho imponible. A este respecto, ALONSO GONZÁLEZ comenta que «la causa y origen de esta extraña configuración que la Directiva hace del devengo se debe, muy probablemente, a la traducción efectuada desde la versión original en francés. En ésta se podía leer lo que sigue: “*fait generateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe*”. A nosotros nos parece que hubiera sido más correcto identificar la expresión *fait generateur* con hecho imponible, aunque sólo sea porque la traducción literal es hecho generador y no devengo»<sup>48</sup>.

El concepto expresado en Directiva sobre la exigibilidad, tampoco se corresponde con el mantenido por nuestra doctrina sino al de devengo del artículo 21 de nuestra LGT. El concepto equivalente al de exigibilidad en nuestro ordenamiento lo encontramos en el artículo 206 de la Directiva 2006/112 al disponer que «los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA... No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta»<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, 1997, pág. 303.

<sup>49</sup> La LIVA, no ha hecho uso de esta posibilidad y sigue el criterio recogido en el artículo 120 de la LGT de ingresar, en su caso, la cuota correspondiente al momento de la autoliquidación. Sin embargo, como se recoge en el apartado 25 de la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-10/92 (20/10/1993), «habida cuenta de que, en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y para evitar la acumulación de grandes sumas de dinero público en manos de éstos durante un ejercicio fiscal,... [se] autoriza a los Estados a establecer una excepción a la regla del pago en el momento de la presentación de la declaración periódica y a percibir cantidades provisionales a cuenta». A pesar de ello, en la citada Sentencia el TJCE se oponía a que la normativa de un Estado miembro (tal y como establecía la normativa italiana) imponga a los sujetos pasivos la obligación de pagar el 65 % de la cuota total del IVA exigible por un período fiscal que no ha transcurrido todavía. En ese sentido, las conclusiones del Abogado General F. G. JACOBS, presentadas el 24/03/1993, sobre el mismo Asunto (apartado 51) opinaba que «las disposiciones de Derecho nacional que exijan al sujeto pasivo el pago de una cantidad provisional a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que pueda exceder considerablemente el IVA efectivamente devengado en el momento del pago de la cantidad provisional a cuenta son incompatibles con las disposiciones de la Directiva».

VARONA ALABERN comenta que «cuando el artículo [63 de la Directiva 2006/112] dispone que “el devengo se produce y el impuesto se hace exigible...”, se está refiriendo a que se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria. Esta distinción, cuyo origen se encuentra en la Ley luxemburguesa, parece que no cumple otra función... que el ofrecer una salida gramaticalmente airosa para el tratamiento de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la entrega de bienes o prestaciones de servicios»<sup>50</sup>.

ALONSO GONZÁLEZ, en referencia a los tres conceptos que aparecen en la normativa comunitaria: devengo, exigibilidad del Impuesto y exigibilidad del pago, comenta que «no es fácil averiguar a ciencia cierta qué motivos exactos impulsaron a la Directiva al establecimiento de esta variedad de conceptos que, desde la óptica de nuestro Derecho Tributario, son confusos en demasía y perturban el adecuado nivel de claridad y rigor que debe presidir el dictado de las normas tributarias. No obstante, creemos, debe atenuarse el rigor crítico cuando nos enfrentamos a las directivas comunitarias, en buena medida porque, por su propia naturaleza, no cabe exigir de las mismas una configuración exacta y acabada de las estructuras jurídicas que vienen a regular. La Directiva únicamente fija el resultado a alcanzar, correspondiendo a los parlamentos nacionales la aprobación de las normas de Derecho interno conducentes a la consecución de ese resultado. No cabe, por tanto, esperar de la Directiva una mayor profundización en la raíz jurídica de las situaciones que regula. Lo que sí hace es determinar a qué resultado tienen que llegar los Estados miembros por mor de la búsqueda armonización fiscal en nuestro caso<sup>51</sup>. Por todo ello se hace más comprensible que la Directiva..., usando la variada terminología que conocemos, tenga un cometido muy bien delimitado: señalar al legislador nacional qué objetivo le corresponde coronar en la regulación que haga del IVA, y ese objetivo, en materia de devengo, es el que se quiere explicitar en el [Título VI de la actual Directiva]. A este rasgo consustancial a la propia Directiva como instrumento normativo debe agregarse otra consideración de orden práctico pero de creciente peso. En una Unión Europea en expansión cada vez es

---

<sup>50</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, 1991, pág. 418.

<sup>51</sup> «Los conceptos de hecho imponible, sujeto pasivo, devengo y exigibilidad y base imponible del IVA, que, como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81), apartados 11 y 12, han sido armonizados por la Sexta Directiva [Directiva 2006/112], deben ser interpretados de manera uniforme en los Estados miembros». Asunto C-400/98, conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER, presentadas el 16/12/1999, nota 19.

mayor el número de Estados destinatarios vinculados por el proceso armonizador. Cada uno de estos Estados tiene no sólo su propio ordenamiento sino que los postulados generales de su sistema jurídico pueden ser también distintos. La Directiva asume entonces una ardua tarea: señalar un objetivo determinado a una pluralidad de sujetos que tienen un pensamiento, unas estructuras y un lenguaje jurídico no coincidente. De ahí que las directivas recurran, a menudo, a formulaciones poco técnicas, muy abiertas, no sólo en cuanto a las soluciones a adoptar para la consecución de los objetivos sino en la propia expresión y terminología utilizadas. De la mezcolanza de términos y conceptos, en la que tendrán más peso los sugeridos por los Estados más relevantes en la Unión o aquellos que más extensamente se conocen y utilizan, resulta, finalmente, un texto que, de forma necesariamente paradójica, tiene que satisfacer a todos sus receptores en cuanto resulte mínimamente comprensible y a la vez no gustará a nadie en su totalidad porque, probablemente, no se ciña de forma estricta al Derecho interno de ningún Estado miembro en concreto»<sup>52</sup>.

Estamos de acuerdo, como no puede ser de otra manera, con las afirmaciones contenidas en el párrafo anterior. Por tanto, la Directiva 2006/112 libre en cierta medida del rigor jurídico que se le debe exigir al ordenamiento de un determinado Estado, como regla general, sitúa el devengo (o exigibilidad en el sentido de su artículo 62) en el momento que se efectúe la operación interior gravada (artículo 63). Si bien otorga cierta libertad para atrasar el mismo, a elección de los Estados miembros que lo adopten en su normativa, o por el contrario, y ahora de forma obligatoria, adelantar el mismo en los supuestos de pagos a cuenta, con anterioridad a las entregas de bienes y prestaciones de servicios (artículo 65).

Efectivamente, dejando para un momento posterior los supuestos de adelanto respecto a la regla general del devengo del Impuesto, el artículo 66 de la Directiva 2006/112 dispone que, con independencia de las reglas generales de devengo previstas en los artículos 63 y 65 así como del devengo de las operaciones de tracto sucesivo o continuado (artículo 64), «los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

---

<sup>52</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 308.

- a) Como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura.
- b) Como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.
- c) En los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo».

Ninguna de estas posibilidades ha sido recogida por la normativa española, esto supondría llevar el devengo, para ciertas operaciones o categorías de sujetos pasivos, al momento de entrega de la factura, o al del cobro del precio (criterio de caja) o a un plazo determinado desde el hecho generador si se produce retraso en la expedición de la factura.

Desde el punto de vista jurídico no resulta fácil entender los motivos que pueden impulsar a la Directiva a retrasar de esta manera el momento de devengo<sup>53</sup>, y que, en principio, parece dejar bastante libertad a los particulares para situar el devengo del Impuesto, aunque, en la práctica, esta libertad es bastante relativa pues lo normal es que el empresario quiera obtener cuanto antes el cobro de la operación realizada.

Sin embargo, desde el punto de vista material, el retraso en el devengo del IVA, que como posibilidad contempla la Directiva, puede tener su justificación. Como hemos expuesto en el apartado anterior de este capítulo, el devengo en este Impuesto presenta una relevancia especial en el mecanismo repercusión-deducción. La obligación de ingresar surge en el periodo liquidatorio correspondiente a la fecha de devengo, se haya o no percibido el pago del precio. Con las propuestas contempladas en el artículo 66 de la Directiva 2006/112 se consigue, en general, acercar el devengo del Impuesto con el cobro efectivo del mismo.

En la LIVA, el devengo del Impuesto recoge el concepto comunitario de exigibilidad y la exigibilidad del Impuesto se establece en el momento de la autoliquidación, en línea con la doctrina y la Ley General Tributaria. Algunos autores han pretendido ver en la redacción de la LIVA un concepto autónomo de exigibilidad y así lo expresa, por ejemplo, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que, al tratar el

---

<sup>53</sup> Además, a pesar de que restringe estas posibilidades a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos no impone ninguna restricción efectiva que acote las operaciones o los sujetos pasivos a los que se les puedan aplicar.

devengo de las operaciones de tracto sucesivo y la de los pagos anticipados, comenta que «se distingue el “devengo” y la “exigibilidad” del IVA por cuanto este impuesto se “exige” aunque todavía no se haya “devengado”, y así lo hace la Directiva 91/680/CEE, de 16.12.1991, aunque en nuestra doctrina no encuentre pleno apoyo»<sup>54</sup>.

La explicación más sencilla y coherente la ofrece FALCÓN y TELLA cuando comenta que «en las operaciones interiores el impuesto se devenga, como regla general, “en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios”. Sin embargo, hay determinados supuestos en que el devengo se produce en un momento anterior o posterior..., estos supuestos constituyen simplemente criterios o reglas especiales de devengo, y no deben explicarse en base a una disociación, insostenible en nuestro ordenamiento, entre devengo y exigibilidad del impuesto. Dicho de otra forma, las operaciones interiores se entienden jurídicamente realizadas, por regla general, en el momento en que materialmente se realizan, pero existen supuestos especiales en que puede no coincidir el momento en que materialmente se efectúa la entrega o prestación de servicios y el momento en que jurídicamente se entiende realizada. En estos casos especiales sería incorrecto considerar que el devengo se produce cuando la operación se realiza materialmente, y buscar un nuevo concepto (como el de exigibilidad u otro cualquiera) para designar el momento jurídico de nacimiento de la obligación. Más bien lo que ocurre es que el momento en que materialmente se realiza la operación es irrelevante, pues jurídicamente se entiende realizada en otro distinto, y es este último el que configura el devengo»<sup>55</sup>.

En el mismo sentido se expresa ALONSO GONZÁLEZ con respecto a la posible distinción por parte de la LIVA sobre devengo y exigibilidad. Comenta que «la única exigibilidad de la que cabe hablar es la que se vincula a los períodos de liquidación del impuesto. La tan traída y llevada *exigibilidad del impuesto* no deja de ser otra cosa que una forma de encubrir reglas especiales de devengo con un nominalismo gratuito y equívoco»<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Ed. Deusto, 1994, pág. 80.

<sup>55</sup> FALCÓN y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Civitas, 1988, págs. 161 y 162.

<sup>56</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 307.

Así pues, podemos decir que el IVA es un impuesto de devengo instantáneo con declaraciones-liquidaciones periódicas (mensuales o trimestrales) de los devengos producidos durante el periodo de liquidación, sin perjuicio de que en aquellas operaciones de tracto sucesivo se determine el momento de devengo en la forma que posteriormente veremos o que en los pagos anticipados que, en su caso, hubiere a cuenta de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se devengue el impuesto al tiempo del cobro.

La fecha de devengo determina las circunstancias relevantes en la determinación de la deuda tributaria de las operaciones gravadas por el Impuesto. El artículo 90.Dos de la LIVA dispone que el tipo impositivo «será el vigente en el momento de devengo». En cambio, no encontramos en la LIVA una regla tan contundente para precisar el momento fijado para la determinación de la base imponible. Este último aspecto reviste gran importancia, basta tener en cuenta el artículo 79.Uno, que regula la base imponible para aquellas operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, dispone que «se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes» y, evidentemente, este “valor de mercado” variará en función del momento elegido.

A este respecto, la LIVA, después de establecer como regla general que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación, en su artículo 80.Seis prescribe que «si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido».

La redacción de este artículo resulta bastante ambigua. En principio, se podría entender que la base imponible que resulte de una operación gravada por el Impuesto será la correspondiente al momento de devengo y que, si por diferentes circunstancias en dicho momento no se ha podido determinar la base imponible será de aplicación lo dispuesto en el artículo 80.Seis. Pero también se puede desprender del mismo precepto que pudieran existir otros tipos de circunstancias que, para la correcta determinación de la base imponible, hicieran necesaria la consideración de un momento distinto al de

devengo. Esta última interpretación viene amparada por el artículo 21 de la LGT al precisar que «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa».

Si partimos del postulado, tantas veces argumentado por la DGT, de que la base imponible de las operaciones sujetas al IVA debe referirse al momento en que se produce el hecho imponible<sup>57</sup>, junto con la especial regulación de los pagos anticipados en este Impuesto que, como estudiaremos con más detenimiento a continuación, “fuerza” el devengo del Impuesto anterior al que correspondería según la realización del hecho imponible, nos conduciría a la posibilidad de que en determinados supuestos la base imponible pueda determinarse en un momento distinto a aquél que se produce el devengo.

Una situación de este tipo se produce en el supuesto bastante frecuente de permuta de un solar a cambio de recibir determinadas edificaciones<sup>58</sup>. Reiteradamente la DGT ha manifestado que la entrega inicial de los terrenos supone tanto el devengo del IVA correspondiente a dicha entrega como el devengo por la entrega de las edificaciones a construir, considerándose, para éste último caso, la entrega del terreno como el pago anticipado de la entrega de las edificaciones que se producirán en el futuro<sup>59</sup>. En un supuesto como éste, «el valor de mercado de los inmuebles que la constructora entregará en el futuro se determinará provisionalmente, en el momento de recibir el terreno, aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de rectificar la base imponible si el valor de mercado correspondiente a los citados inmuebles fuese diferente en el momento de la entrega material de los mismos, que es cuando se produce el correspondiente hecho imponible a efectos del Impuesto.

---

<sup>57</sup> Hay que señalar que la Ley General Tributaria no se pronuncia de forma expresa sobre el momento en que debe determinarse la base imponible.

<sup>58</sup> Comenta SORIANO BEL que la calificación jurídica de permuta que se otorgan a estos negocios ha sido criticado por algún sector doctrinal, al entender que la operación descrita no encaja propiamente en el contrato de permuta definido en el artículo 1.538 del Código Civil, «pues una de las partes, el constructor, realiza una obligación de hacer, no de dar, como exige la permuta, y el constructor no es dueño, cuando recibe el solar, de los pisos o locales que se obliga a entregar». SORIANO BEL, J. M.: *Tributación de Promotores, Constructores y Arrendadores de inmuebles*, cuarta edición, CISS, 2002, pág. 146.

<sup>59</sup> Entre otras, se puede examinar las consultas: 1055-99 de 21/06/1999; 0148-02 de 01/02/2002 ó 0277-04 de 12/02/2004.

La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el hecho imponible. En la entrega de los inmuebles... el hecho imponible entrega de bienes se produce en el momento de su puesta a disposición del adquirente y a ese momento debe referirse la base imponible, o lo que es igual, en este caso, el valor de mercado de tales inmuebles. En el momento de la entrega del terreno sólo se produce un pago anticipado de la entrega de la edificación y, en ese momento, sólo cabe una determinación provisional de la base imponible. La base imponible sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado»<sup>60</sup>.

Aparte de la posible crítica que se pueda realizar al criterio anterior<sup>61</sup> que no parece adecuarse a la interpretación, tantas veces puesto de manifiesto por el TJCE en el sentido de que el contravalor de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio ha de ser un “valor subjetivo”, y será en este momento de la entrega de los solares cuando, ambas partes, están poniendo de manifiesto la valoración que realizan de la contraprestación recibida en la permuta; lo que sí podemos asegurar es que una deducción como la anterior no sería posible respecto del tipo impositivo como se desprende claramente de la normativa del Impuesto<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0405-05 de 17/03/2005.

<sup>61</sup> VEIGA POMBO estima que el criterio de la Administración Tributaria se apoya en que “el importe de la contraprestación no resulta conocido” en el momento de la entrega del solar, pero no ofrece argumentos sólidos que expliquen la razón para no poder valorar los bienes a recibir en el momento en que se produce la entrega del solar. Porque no se trata de que haya que adivinar el precio que podrán alcanzar cuando se entreguen, sino que aplicando el artículo 79.Uno se trata de determinar la base imponible de una contraprestación que se produce en especie. «Si la permuta determina con exactitud la parte del edificio que se entregará y existe un proyecto técnico que posibilite su medición exacta, y si la fecha de entrega está fijada exactamente, no existe tal imposibilidad de valoración por parte del perito de la Administración, que tendrá que referirla al valor de mercado del día en que se realice la permuta en esa fase de comercialización, que es la “venta sobre plano”. De hecho si el propietario del solar es una persona física habrá de fijarse “el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio” en el momento de realizarse la permuta para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial [en el IRPF].

Otra cosa sería que en la operación se permutase un solar por una contraprestación cuya magnitud física no se pudiese determinar en ese momento, por ejemplo por el 50% de las viviendas que se puedan edificar dentro de un plazo determinado y que se desconozca en el momento de realizar la permuta. En ese caso no se podría determinar la contraprestación porque estuviese pendiente de una calificación urbanística y sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 80.Seis de la LIVA». VEIGA POMBO, M.: “Problemática del IVA en la permuta de terrenos por edificación futura”, <http://www.aranzadi.es/online/areas/fiscal/opinion>.

<sup>62</sup> Así el Tribunal Supremo con motivo de la construcción de un hotel cuyo precio se iría abonando a medida que se fueran expidiendo certificaciones parciales de las obras comenta que «el devengo del IVA coincide, pues, con el momento del cobro de dichos pagos (y no con el momento de la expedición de las certificaciones de obra)... en consecuencia, el tipo debe de ser el vigente en dicho momento, es decir, el



### 7.3 Devengo de los pagos anticipados en las entregas interiores.

El artículo 75.Dos de la LIVA, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 65 de la Directiva 2006/112, establece que «...en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos». Esta regla de devengo afecta a todas las operaciones interiores<sup>63</sup>. No se trata, por lo tanto, de una regla especial sino de una excepción a la regla general y a cualquier tipo de regla especial contenida en el artículo 75.Uno del Impuesto<sup>64</sup>.

Comenta VARONA ALABERN que «se ha querido ver el fundamento de esta norma principalmente en dos razones. En primer lugar mediante esta regulación la Administración Tributaria puede obtener antes el dinero y controlar mejor cada entrega dineraria anticipada, ya que si debiera esperar al momento de la entrega material tendría más dificultades para conocer el valor exacto de la contraprestación. En segundo lugar, se permite al contribuyente fraccionar el pago del impuesto, aliviándole el peso de la carga fiscal»<sup>65</sup>. Por supuesto, con esta forma de proceder, y de acuerdo con la normativa comunitaria, la Administración se asegura el anticipo del Impuesto. Además, la situación contraria no se produce, es decir, si el pago es posterior a la realización del hecho imponible no se pospone el devengo del Impuesto siguiendo el criterio de caja que se siguió con ocasión del anticipo.

Desde la óptica jurídica, resulta incoherente la exigencia del pago del Impuesto con anterioridad a la realización del hecho imponible y de forma independiente al momento en que efectivamente se realice el mismo. La doctrina ofrece distintas soluciones para resolver esta paradoja. VARONA ALBERN considera que «los

---

del 13% en el año 1992 y el del 15% en el año 1993». Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2004 al recurso n.º 2085/1999.

<sup>63</sup> No será de aplicación en las operaciones intracomunitarias tal y como dispone el artículo 76 de la LIVA.

<sup>64</sup> Esta aplicación preferente «queda justificada en la redacción de la LIVA por la indicación del artículo 75.Dos: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior...”». CÍVICO MALDONADO, J. A.: “Devengo en pagos anticipados. Jurisprudencia comunitaria”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006, pág. 147.

<sup>65</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 412.

términos recogidos en el artículo 23.2 del Reglamento del IVA<sup>66</sup> no están correctamente utilizados. No se puede estimar que el impuesto se devenga antes de la realización del hecho imponible porque, en rigor, no se adelanta el devengo del impuesto como tal. Lo que se produce es una obligación accesoria a la obligación tributaria, ya que se encuentra subordinada a ésta en tanto que si al final no se realiza el hecho imponible se podrá recuperar la parte del impuesto que se hubiese ingresado. Esta obligación accesoria (la que surge por los pagos anticipados) es distinta de la principal, por cuanto nace en un momento anterior y es de cuantía diferente. Además, su origen es distinto: no nace porque se haya realizado el hecho imponible, sino porque tiene lugar un acontecimiento (pago anticipado), que no constituye propiamente el hecho imponible del IVA, al que la Ley vincula una determinada obligación. Por tanto, no es correcto afirmar que el precepto que estudiamos... adelanta el devengo del impuesto, ya que éste surgirá cuando se realice el hecho imponible y la base imponible vendrá constituida por el importe total de la contraprestación, minorado, lógicamente, por la parte que haya sido anticipada. Estas obligaciones accesorias y distintas que surgen por la realización de pagos anticipados (y no por la realización del hecho imponible) se pueden considerar como obligaciones “a cuenta” de la principal»<sup>67</sup>.

Por otra parte, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA explica la regla de los pagos anticipados como el resultado de una independencia entre la “exigibilidad” y el “devengo” del Impuesto, la separación de ambos conceptos le lleva a afirmar que «si se ha producido, por ejemplo una modificación del tipo de gravamen... habrá que distinguir la “exigibilidad” y el “devengo”, reconociendo a éste último la primacía que la propia Ley le otorga»<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> En referencia al Reglamento vigente con anterioridad a la actual Ley 37/1992, cuya redacción coincide esencialmente con el actual artículo 75.Dos de la LIVA.

<sup>67</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, págs. 416 y 417.

<sup>68</sup> Esta explicación va en contra del concepto de exigibilidad tan arraigado en nuestra doctrina. Lo que sí parece clara es la afirmación, de este mismo autor, cuando asegura que «los actos o negocios jurídicos han dejado de ser el único sustento o soporte de la exacción del IVA. Los términos jurídicos han sido sustituidos por términos materiales en la mayoría de sus disposiciones reguladoras. La *perfección* de las obligaciones contractuales ha cedido su tradicional preeminencia en la aplicación del impuesto a favor de su *consumación, ejecución o realización...* aunque no renuncie ni pueda renunciar a computar su perfección como generadora de las prestaciones sometidas a su gravamen». ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Aplicación del IVA en el tiempo: devengo y exigibilidad”, *Tapia*, septiembre de 1992, págs. 19 y 20.

Estimo que estas explicaciones, de la que participan otros autores<sup>69</sup>, resultan un tanto forzadas teniendo en cuenta que cualquier referencia que hace la LIVA sobre los pagos adelantados lo hace a modo de auténtico devengo del Impuesto. Asimismo, podemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo que, en un escenario de cambio legislativo, diferenciaba los tipos impositivos correspondientes a cada pago por adelantado en correspondencia al devengo de cada uno de dichos pagos<sup>70</sup>.

Estimo que no hay explicación plenamente satisfactoria desde el punto de vista jurídico para el devengo de un impuesto con anterioridad a la realización de su hecho imponible, pero esta circunstancia tampoco es totalmente extraña en nuestro ordenamiento<sup>71</sup>. La regla contenida en el artículo 75.Dos de la LIVA viene impuesta por lo ordenado en la Directiva reguladora del Impuesto que, en un sistema armonizado, ha de prevalecer sobre cualquier otro criterio que considere un determinado Estado miembro. Y es que la normativa comunitaria parece fijarse más en el valor económico del hecho imponible que en él mismo y, desde este punto de vista, es evidente que al efectuarse el pago anticipado se pone de manifiesto este valor añadido, por lo que la solución adoptada en la Directiva, y en nuestro ordenamiento, no está alejada del tráfico mercantil que grava el Impuesto<sup>72</sup>.

Así pues, cuando el pago se anticipa a la realización del hecho imponible, la LIVA impone que el Impuesto se devengue con ocasión del cobro y por los importes efectivamente percibidos. De esta manera, en el caso relativamente frecuente de que existan retenciones en los pagos con el objetivo de constituir una garantía, habrá que

---

<sup>69</sup> Una relación de aquellos que consideran el pago del IVA como una obligación a cuenta de la principal puede verse en ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, págs. 341 a 343.

<sup>70</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2004 al recurso n.º 2085/1999.

<sup>71</sup> Como comentábamos en el capítulo 1 de este trabajo, FALCÓN Y TELLA señalaba que en las tasas cuyo hecho imponible consiste en una actividad administrativa se adelanta el devengo (momento en que se presenta la solicitud) a la realización material del hecho imponible; si bien la importancia de ambos tributos no es comparable.

<sup>72</sup> En relación con este tema sería conveniente traer a colación los siguientes comentarios de GIRÓN TENA: «El ordenamiento jurídico asume una función de instrumentario de órdenes posibles, esto es, compatibles con las leyes de la Economía. El Derecho tiene una función mimética respecto del Mercado, no debe dar normas en contraste con el Mercado sino sólo normas que traduzcan bajo su coerción las exigencias objetivadas por aquél...; tampoco es cosa que se acepte en la actualidad, en el campo del Derecho, que el valor o los valores que están implícitos en la noción misma del Derecho tengan que ser buscados en la Economía y traídos de ella... Pero si interesante es esta escuela, tanto más lo es que no se olvide la sustantividad del Derecho en sus fines, en sus valores y en su propia técnica». GIRÓN TENA, J.: *Tendencias Generales del Derecho Mercantil Actual*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1985, págs. 113 y 114. Cita tomada de MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el contrato de obras”, *Estudios Financieros*, n.º 225, 2001, pág. 112.

acudir a las reglas generales de devengo, es decir, prestación del servicio o puesta a disposición del adquirente en las entregas de bienes, para determinar el momento adecuado para incluir estas retenciones que no se tuvieron en cuenta en los pagos anticipados<sup>73</sup>.

También hay que resaltar que el adelanto en la contraprestación ha de ser un pago en efectivo y no una promesa de efectivo pago futuro. Por lo tanto, en el supuesto relativamente habitual en el tráfico mercantil de pago mediante la entrega de letras de cambio<sup>74</sup>, su entrega no podrá considerarse como pago anticipado del precio de una operación sujeta al Impuesto hasta que dicho efecto hubiese sido realizado, de forma que no se produce el devengo anticipado del Impuesto hasta el momento del cobro de su importe si éste se produce con anterioridad al hecho imponible del Impuesto; en otro caso, es decir, si la puesta de los bienes a disposición del adquirente es anterior al cobro del importe de la letra, es aplicable la regla general de devengo. Por tanto, «las operaciones de descuento, endoso o devolución de una letra de cambio carecen de relevancia para la determinación del momento del devengo en la operación principal»<sup>75</sup>.

El problema que hemos comentado con las letras de cambio también surge con ocasión de pago mediante la entrega de pagarés. En la negociación de pagarés, suele suceder que la entidad financiera carga en la cuenta del deudor el importe del pagaré en la fecha de su vencimiento, en tanto que el acreedor recibe su importe mediante su abono en cuenta con algún día de diferencia; «es la fecha de cobro por el acreedor, y no la de pago del deudor, la que determina el devengo por pago anticipado a que se refiere el artículo 75, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido»<sup>76</sup>.

El segundo párrafo del artículo 75.Dos contiene una excepción a lo dispuesto en el mismo. Prescribe que el devengo con ocasión de los pagos anticipados, no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de la LIVA. Este artículo alude a las entregas de bienes exentas por estar destinadas a otro Estado

---

<sup>73</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1086-99 de 23/06/1999.

<sup>74</sup> El artículo 1.170 del Código Civil, dispone que la entrega de letras de cambio sólo producirá los efectos del pago cuando hubiesen sido realizadas.

<sup>75</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1086-99 de 23/06/1999.

<sup>76</sup> Además, este será también el momento al cual deberá atenderse para la expedición de la correspondiente factura, según establece el artículo 9, apartado 2, Real Decreto 1496/2003 por el que se regulan las obligaciones de facturación. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0187-05 de 09/02/2005.

miembro, lo que, en principio, vacía de contenido la referencia contenida en este segundo párrafo del artículo 75.Dos de la LIVA. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el artículo 25 de la LIVA también establece la no aplicación de la exención de este tipo de entregas cuando sean efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de la Ley<sup>77</sup>.

A los pagos anticipados recibidos por los clientes sometidos a este régimen particular, nuestro ordenamiento le concede un tratamiento análogo al previsto para las entregas intracomunitarias a las que por naturaleza son afines, teniendo en cuenta que en el tráfico intracomunitario no es aplicable la regla contenida en el artículo 75.Dos de la LIVA.

Desde el punto de vista contable, al registrar el pago por adelantado hay que tener en cuenta que éste ha de incluir el IVA devengado correspondiente. Suponiendo una operación cuya contraprestación total importa un valor  $x$ , y se entrega un anticipo  $y$  ( $t$  el tipo impositivo), el asiento a realizar por este pago sería:

$y$	(57) Tesorería		
		a	(437) Anticipos de clientes $\frac{y}{1+t}$
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido $t \frac{y}{1+t}$

Al materializarse la entrega del bien o la prestación del servicio y suponiendo que se han realizado  $y_1, \dots, y_n$  pagos anticipados:

<sup>77</sup> Las personas a las que alude el artículo 14 de la LIVA forman parte de un conjunto de regímenes particulares dentro del régimen transitorio establecido en el IVA, en concreto se refiere a:

- Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Según explica el punto 3º de la Exposición de Motivos de la LIVA, las compras de estas personas tributarán en origen cuando su volumen total por año natural no sobrepase ciertos límites, 10.000 euros para España (artículo 14.Dos de la LIVA), y tiene como objetivo impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo.

$\left(x - \sum_{i=1}^n \frac{y_i}{1+t}\right) (1+t)$	(430) Clientes		
$\sum_{i=1}^n \frac{y_i}{1+t}$	(437) Anticipos de clientes	a (70) Ventas	$x$
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$t \left(x - \sum_{i=1}^n \frac{y_i}{1+t}\right)$

En el supuesto de pagos anticipados mediante efectos comerciales, el devengo del IVA se produce como consecuencia del cobro en efectivo. Por lo tanto, cada efecto comercial llevará incorporado el IVA que, hasta que no se produzca su devengo, deberá ser considerado como un mayor valor del anticipo<sup>78</sup>. Así pues, cuando se reciba el efecto comercial (por valor de  $y$ ), el asiento contable sería:

$y$	(431) Clientes, efectos comerciales a cobrar	a (437) Anticipos de clientes	$y$
-----	--	-------------------------------	-----

Al vencer el efecto comercial (o se adelanta el cobro), habrá que detraer de la cuenta “Anticipos de clientes” el IVA que se devenga en ese momento:

$y$	(57) Tesorería		
$t \frac{y}{1+t}$	(437) Anticipos de clientes	a (431) Clientes, efectos comerciales a cobrar	$y$
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$t \frac{y}{1+t}$

Así sucedería con cada uno de los efectos comerciales recibidos. Cuando la operación se entienda realizada, se abonará una cantidad por “IVA repercutido” igual a  $t \left(x - \sum_{i=1}^n \frac{y_i}{1+t}\right)$ ; siendo  $x$  el valor de la contraprestación e  $y_i$  cada uno de los pagos

<sup>78</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, 2003, pág. 329.

anticipados realizados. Si posteriormente a este momento de realización de la operación, quedara todavía efectos a cobrar, contablemente no presentaría mayor problema pues bastaría con cargar en tesorería cada efecto de valor  $y_k$  en el momento de vencimiento (o cobro anticipado) del mismo:

$y_k$	
(57) Tesorería	
	a (431) Clientes, efectos comerciales a cobrar
	$y_k$

### 7.3.1 Naturaleza de ciertos pagos anticipados.

En ocasiones pueden surgir dudas acerca del devengo en el IVA de ciertas entregas de dinero efectuadas con anterioridad a la realización del hecho imponible y que bajo una terminología muy variada, arras, anticipos, señales, garantías, etc., abarcan diferentes realidades que tienen de común dejar constancia de una entrega de dinero con el fin de afianzar determinadas obligaciones.

Según el artículo 20.Uno.18.f de la LIVA, estarán exentas la prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales; sin embargo, es criterio del TEAC que la exención a que se refiere este artículo ha de tener un carácter financiero y no es aplicable a aquellas operaciones de carácter comercial o industrial<sup>79</sup>. Por ejemplo, con ocasión de unos pagos anticipados en los que no se repercutió el IVA porque las partes argumentaban que eran una cuenta corriente entre empresas y los cobros una garantía, el TEAC considera que «los cobros anticipados de un precio o contraprestación no son una garantía del percibo de dicha contraprestación, sino la contraprestación misma»<sup>80</sup>.

Abundando en esta cuestión, ante una operación consistente en trámites previos a la promoción de viviendas en que los clientes constituyen un depósito en concepto de compromiso de compra de la vivienda, como fase precontractual del futuro contrato de compraventa, la DGT considera que la cantidad que la parte compradora entrega a la vendedora en concepto de depósito o señal con ocasión de la firma del precontrato está

---

<sup>79</sup> TEAC. Resolución n.º 00/3990/1997 de 14/05/1999.

<sup>80</sup> TEAC. Resolución n.º 00/4607/1998 de 09/06/1999.

previsiblemente destinada a constituir una parte del precio de la futura venta de las viviendas, produciéndose por tanto el devengo del IVA en el momento en que la vendedora perciba dicha cantidad, por el importe de la misma, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la LIVA<sup>81</sup>.

En caso de que el anticipo haya devengado el IVA y posteriormente se devuelva la cantidad aportada, total o parcialmente, sería necesario llevar a cabo una modificación de la base imponible que se efectuará a través de una nueva factura<sup>82</sup>. No obstante, hay que tener en cuenta que si, en su caso, existiera algún tipo de retención en concepto de penalización, ésta formará parte de la base imponible por estar así establecido de forma expresa en el artículo 78.Dos.5 de la LIVA, donde se declara incluida en el concepto de contraprestación «las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto»<sup>83</sup>.

Por otra parte, no cualquier pago previo que tenga como causa una operación sujeta al Impuesto producirá el devengo del mismo. Para POIARES MADURO, la interpretación correcta de la normativa comunitaria en relación con los pagos anticipados exige que «dichos bienes o servicios deben estar identificados de modo específico cuando se efectúa el pago a cuenta. Un mero pago a cuenta por bienes indicados de forma genérica en una lista, de la que el comprador puede elegir en el futuro uno o varios artículos, o ninguno, en circunstancias en que el comprador puede resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y recuperar el saldo no utilizado del pago anticipado, no basta para considerar que dicho pago anticipado es un pago “a cuenta” [en el sentido de la Directiva]»<sup>84</sup>. Efectivamente, sobre este asunto, el TJCE concluye que no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados<sup>85</sup>.

---

<sup>81</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0234-98 de 17/02/1998.

<sup>82</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0678-07 de 04/04/2007.

<sup>83</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1707-02 de 11/11/2002.

<sup>84</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. M. POIARES MADURO. Asunto C-419/02, presentadas el 07/04/2005, apartado 100.

<sup>85</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-419/02 de 21/02/2006, apartado 50.



Con anterioridad a esta Sentencia del TJCE, en circunstancias parecidas, la DGT se pronunció en el mismo sentido. En concreto, sobre la transmisión de la propiedad de un bien que una empresa tenía alquilado a su cliente y en el que las partes mantenían discrepancias respecto al precio. Sin llegar a un acuerdo, el cliente entrega una determinada cantidad de dinero. La DGT responde que «sólo cuando exista acuerdo entre comprador y vendedor sobre cosa y precio cabe entender que hay entrega, devengándose en ese momento el IVA tanto por las cantidades ya entregadas como por las pendientes de satisfacer»<sup>86</sup>. Para llegar a esta conclusión, la DGT argumenta que el artículo 1.450 del Código Civil prescribe que la venta se perfeccionará entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado. «En el caso de los contratos mercantiles, rigen las reglas generales o comunes a los contratos consensuales, y la compraventa se perfecciona por el consentimiento o acuerdo de las partes sobre la cosa y el precio objeto del contrato»<sup>87</sup>.

En relación con la entrega anticipada de dinero, también puede resultar problemático el devengo en el IVA de los comúnmente denominados como “suplidos”. El artículo 78.Tres.3 de la LIVA dispone que no se incluirán en la base imponible «las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado».

Las condiciones para que estas sumas de dinero tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible de las operaciones realizadas por la entidad para el cliente en nombre y por cuenta del cual han sido satisfechos los correspondientes importes deberán ser<sup>88</sup>:

- 1º Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización del gasto en nombre y por cuenta del cliente deberá acreditarse ordinariamente mediante la correspondiente factura expedida a cargo del destinatario (cliente).

---

<sup>86</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0848-05 de 13/05/2005.

<sup>87</sup> *Ibidem*.

<sup>88</sup> Según diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos, entre otras, las de 01/09/1986 y de 24/11/1986.

- 2º El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe<sup>89</sup>.
- 3º La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Por lo tanto, aquellas sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no tendrán la consideración de suplido. Además, para que tenga dicha consideración, la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente; cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico suplido, ya que el mediador no se limita a trasladar un coste sino que ha añadido valor al servicio de que se trate.

También pueden considerarse destinadas a suplidos, si concurren las circunstancias anteriores, las provisiones de fondos consistentes en el anticipo de una cantidad global a justificar en función de los suplidos habidos<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> El TEAC, entiende por no acreditada la existencia de dicho mandato expreso (y por tanto niega la consideración de suplido) en función de la contabilización seguida en dichas operaciones y en las que fueron utilizadas las cuentas de los grupos 6 y 7. «De haberse tratado de un suplido la forma de contabilización habría sido bien distinta, no debiendo haber incidido en ningún momento en la cuenta de Pérdidas y Ganancias». TEAC. Resolución n.º 00/4158/2002 de 27/09/2004.

<sup>90</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1284-01 de 22/06/2001.



## Capítulo 8.

### Devengo del IVA en las entregas de bienes.

El artículo 8.Uno de la LIVA define el concepto de entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». Este mismo artículo contempla una serie de supuestos especiales de entrega de bienes que iremos analizando en función de su incidencia con los supuestos especiales de devengo contemplados en el artículo 75 de la LIVA.

La transmisión del poder de disposición a que se refiere la LIVA «no coincide con el concepto de transmisión de la propiedad, ya que contempla supuestos de entregas de bienes en los que no existe posesión a título de dueño y ni siquiera se requiere el poder de disposición sobre la propiedad, sino sobre su uso y disfrute»<sup>91</sup>.

El artículo 75.Uno de la LIVA recoge las reglas para determinar el devengo del IVA en las operaciones interiores siempre que no existan pagos anticipados. Los puntos 1 y 2 de este artículo, consideran el caso general de entregas de bienes y prestaciones de servicios, los puntos restantes, vienen a regular el aspecto temporal del Impuesto para casos particulares.

El primer párrafo del artículo 75.Uno.1 dictamina que en las entregas de bienes se devengará el Impuesto «cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable».

Este precepto adolece de cierta imprecisión, por cuanto no concreta en qué supuestos rige el criterio de la puesta en poder y posesión del adquirente y en qué otros el de la legislación aplicable<sup>92</sup>. Lo que sí parece claro es que la LIVA renuncia a determinar por ella misma cuándo se entiende devengado el Impuesto en las entregas de

---

<sup>91</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 26 septiembre de 2005 al recurso n.º 1710/2000.

<sup>92</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 393.

bienes<sup>93</sup>, haciendo una remisión a las normas jurídicas que regulan las entregas de que se traten, lo cual obligará, a su vez, a interpretar dichas normas en el contexto de su legislación específica.

Tanto en la LIVA como en su Reglamento no existen referencias expresas sobre la interpretación precisa que ha de tener el término de entregas de bienes “efectuadas conforme a la legislación que les sea aplicable”. Comenta MÁRQUEZ MÁRQUEZ que «cuando el legislador tributario establece el texto legal con estos términos (“conforme a la legislación aplicable”) hace suyo los diversos modos técnicos-jurídicos de entregar, de las múltiples operaciones de tráfico mercantil que configura como hechos imponibles sujetos»<sup>94</sup>. Lo que nos llevaría, en principio, a acudir a lo dispuesto en las normas jurídico-privadas para determinar el momento en que tiene lugar la “puesta a disposición del adquirente”, término ya de por sí un tanto ambiguo, o bien “cuando se efectúe según la legislación que le sea aplicable”.

Sin embargo, las normas reguladoras del IVA han de interpretarse bajo el prisma armonizador que impone las distintas directivas y sentencias formuladas en el ámbito comunitario. El TJCE en la Sentencia sobre el asunto C-320/88 en relación a las normas de devengo contenidas en la normativa comunitaria señala en sus apartados 8, 9 y 10 lo siguiente:

8. «El concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.
9. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes estuviera

---

<sup>93</sup> Excepto quizás en las ventas con condición suspensiva o de arrendamientos-venta, que a pesar de su imprecisión en términos de derecho Tributario, sí aporta su versión del momento en que se considera devengado el Impuesto.

<sup>94</sup> MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el contrato de obras”, *Estudios Financieros*, n.º 225, 2001, pág. 141.

sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

10. Procede, pues, responder... [que el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112] debe interpretarse en el sentido de que se considera “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien»<sup>95</sup>.

Diversas sentencias comunitarias como la anterior, ha llevado a la DGT a manifestar en repetidas ocasiones que «el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros,... sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria...

En relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades...

En esta inteligencia han de interpretarse los distintos supuestos en los que el artículo 75 de la Ley 37/1992 establece reglas de devengo que difieren del momento en el que se produce la transmisión, configurada ésta desde el punto de vista estrictamente jurídico, de la propiedad sobre los bienes»<sup>96</sup>.

En resumen, estimo que salvo casos especiales que en su mayoría ya están recogidos en el propio artículo 75 de la LIVA, y por lo tanto para estos supuestos se estará a lo que se determine de modo específico, no existe tanta oposición entre las expresiones “puesta a disposición del adquirente”<sup>97</sup> y “conforme a la legislación que les sea aplicable”, ya que la entrega de un bien tendrá su fundamento en un negocio jurídico y éste habrá de regirse por sus propias reglas, por lo que en definitiva, en la mayoría de

---

<sup>95</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-320/88 de 08/02/1990.

<sup>96</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0778-05 de 09/05/2005.

<sup>97</sup> Este concepto de “puesta a disposición” ante la falta de referencia explícita en la LIVA lo entendemos, desde ahora, en la forma en que se contempla en la jurisprudencia comunitaria, es decir, en función del análisis de las facultades que se le atribuyen al destinatario de una operación y su comparación con las que se confieren al propietario de la cosa.

los supuestos será la legislación que corresponda a la entrega en cuestión la que acabe por determinar el preciso momento en que se devenga el Impuesto.

Así pues, si la entrega de un bien se hubiese otorgado mediante escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento, salvo que de la escritura se dedujese claramente otro momento para la puesta a disposición de la cosa entregada<sup>98</sup>. Esto no quiere decir que la voluntad de las partes puedan determinar el devengo del Impuesto mediante su plasmación en la correspondiente escritura pública. A este respecto el TEAC precisa que «el significado del artículo 75 de la LIVA en relación con el artículo 1.462 del CC es absolutamente claro para fijar el momento del devengo del Impuesto... Con la formalización de la escritura se produjo la adquisición de la propiedad a favor del comprador, con independencia de que parte del precio quedara en aquel momento aplazado [en la escritura se mantenía que los pagos previstos en ésta no eran pagos aplazado, sino pagos anticipados]; que, a mayor abundamiento, el pago completo no se configura como condición suspensiva de su eficacia; y que la voluntad de las partes carece de eficacia para determinar el momento de devengo»<sup>99</sup>.

### **8.1 Transmisiones con condición suspensiva y arrendamiento-venta.**

El segundo párrafo del artículo 75.Uno.1 de la LIVA contempla que «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente».

---

<sup>98</sup> Así se desprende del artículo 1.462 del Código Civil al disponer que «se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

<sup>99</sup> TEAC. Resolución n.º 00/02710/2001 de 17/12/2001.

En el mismo sentido habrá de interpretarse, por ejemplo, el supuesto de venta de un inmueble efectuada mediante escritura pública (sujeta y no exenta del Impuesto); el devengo del tributo citado se produce en la fecha de otorgamiento de la escritura, aun cuando en ella se pacte que el vendedor se mantendrá en el inmueble como precarista. Memento práctico Francis Lefebvre: *IVA, 2004*, Ediciones Francis Lefebvre, 2004, pág.147.

Estas operaciones tienen en común que la propiedad sobre los bienes se obtiene posteriormente al momento en que el adquirente goza de la posesión de los mismos. Después de lo dicho hasta ahora, casi sería innecesaria la precisión de que el devengo no se produce en el momento que se adquiere la propiedad, sino en el que se obtiene la posesión del mismo. Esta regla «supone anticipar el devengo del Impuesto a la toma de posesión de los bienes, y consiguientemente al inicio de su “propiedad económica” con respecto al momento en el que se produce la transmisión de la propiedad sobre los bienes de que se trate»<sup>100</sup>.

Por supuesto, las condiciones resolutorias no se tendrán en cuenta a efectos del devengo del Impuesto puesto que, por su naturaleza jurídica, la operación se supone realizada como si no existiera dicha condición; sin perjuicio de que si acaece la condición resolutoria, se rectifique la base imponible según dispone el artículo 80 de la LIVA.

Especial interés reviste la operación de arrendamiento financiero (leasing), tanto por su importancia en la práctica mercantil, como por el carácter clarificador sobre el contenido de este segundo párrafo del artículo 75.Uno.1 de la LIVA. Para la LIVA, el arrendamiento financiero es considerado como una entrega de bienes desde el momento en que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra o se compromete formalmente a ejercitarla<sup>101</sup>. Hasta ese momento tendrá la consideración de prestación de servicios de tracto sucesivo<sup>102</sup>.

En efecto, con carácter más general, la LIVA considera entrega de bienes el arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción<sup>103</sup>. Por otra parte, del articulado de la LIVA se

---

<sup>100</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0778-05 de 09/05/2005.

<sup>101</sup> A este respecto, hay que señalar que el Tribunal Supremo niega que exista el compromiso de ejercitar la opción de compra en un contrato leasing que contenía una cláusula del siguiente tenor: “exclusivamente a efectos de lo previsto en el IVA, y sin trascendencia jurídico privada, nos comprometemos a ejercitar la opción de compra”; con independencia de que posteriormente se terminara ejercitando dicha opción. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004 al recurso n.º 6595/1999.

<sup>102</sup> El artículo 11.Dos.3 de la LIVA considera como prestación de servicios «las cesiones del uso o disfrute de bienes».

<sup>103</sup> El artículo 8.Dos.5 de la LIVA dispone que se considerará entregas de bienes «las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto, se asimilarán a



desprende que esta Ley equipara el leasing con el arrendamiento con opción de compra<sup>104</sup>. Así parece desprenderse del artículo 20.Uno.22 de la LIVA (referente a las exenciones de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones) cuando exceptúa de dicha exención a «las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero»<sup>105</sup>. La DGT también ha venido considerando, a efectos del IVA, al leasing dentro de las operaciones de arrendamiento con opción de compra<sup>106</sup>.

El verdadero problema en relación con la naturaleza jurídica del contrato leasing surge cuando se entienda que dicho negocio trata de encubrir la verdadera intención de la operación consistente en una compraventa con precio aplazado. El artículo 25 de la LGT prescribe que «en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados», y en este supuesto, es decir, aceptada la simulación contractual, el

---

los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes». Esta norma se corresponde con el artículo 14.2.b de la Directiva 2006/112 que entiende como entregas de bienes la entrega material de los mismos en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto periodo de tiempo, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo.

<sup>104</sup> ALCAÍN MARTÍNEZ señala básicamente tres diferencias sustantivas entre el arrendamiento con opción de compra y el leasing, a saber:

- La prestación de la entidad de leasing no consiste en la simple cesión del uso de bienes de su patrimonio sino que debe adquirirlos ad hoc, conforme a las indicaciones del propio usuario.
- La prestación del usuario no consiste en remunerar el uso de los bienes, sino en reintegrar a la entidad de leasing el precio de adquisición de los bienes, incrementado por una carga financiera o interés y salvado un porcentaje que queda reservado como precio de adquisición para el caso de que el usuario decida hacer uso de su facultad de adquisición de los bienes.
- La entidad de leasing no asumirá más riesgos que los estrictamente financieros, como corresponde a su naturaleza y función de entidad crediticia.

ALCAÍN MARTÍNEZ, E.: “El contrato leasing”, en *Derecho Civil*. Coordinador LASARTE ÁLVAREZ, C., 2002, <http://iustel.com>.

Además, en todo caso para la calificación de arrendamiento financiero se han de dar todos los requisitos establecidos en la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1998, por ejemplo, como oportunamente aclara la DGT en relación con un contrato de arrendamiento con opción de compra sin intermediación de entidad financiera: «la realización del contrato descrito sin la intermediación de entidad financiera alguna impide de antemano que el arrendamiento con opción de compra al que se refiere el escrito de consulta se pueda considerar “financiero”... Así pues, el contrato descrito, sería encuadrable dentro del supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra». SG de Tributos. Consulta n.º 1858-99 de 13/10/1999.

<sup>105</sup> La otra referencia explícita de la LIVA sobre el arrendamiento financiero versa sobre su consideración como sector diferenciado de la actividad a efectos del Impuesto.

<sup>106</sup> Así lo hace, por ejemplo, la consulta vinculante n.º V0730-05 de 29/04/2005.

tratamiento de la LIVA de la compraventa a plazos es completamente distinto al del arrendamiento con opción de compra, ya que en aquél el devengo se produce de una sola vez con la puesta a disposición del bien objeto del contrato, en cambio, en el leasing el IVA se irá devengando conforme sean exigibles las cuotas correspondientes.

Además, el momento de devengo va a influir directamente en el importe del IVA que grava la operación, ya que el artículo 78.Dos.1 de la LIVA no incluye en el concepto de contraprestación «los intereses<sup>107</sup> por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios»<sup>108</sup>. Así en el momento de producirse el compromiso de ejercitar la opción de compra, la base imponible estará constituida por el importe de las cuotas que quedan por pagar incluida la opción de compra, pero no comprenderá la parte correspondiente a los gastos financieros que se devenguen a partir de ese momento, siempre que se documenten por separado en factura y no superen los normales de mercado para una situación análoga, por tener ya la consideración de intereses por aplazamiento del pago.

El propio Tribunal Supremo ha venido sosteniendo una doctrina poco clara acerca de los requisitos que deben concurrir para poder afirmar cuándo se está ante un contrato de compraventa simulado en el que los particulares lo han revestido como leasing.

El contrato de leasing «presenta numerosas ventajas fiscales y financieras que sin lugar a dudas, estimulan la lícita conclusión de este tipo de acuerdos en el mercado mobiliario... Sin embargo, la presencia de dichos estímulos puede inducir a que se concluyan formalmente acuerdos de leasing incluso en ciertos supuestos en los que se persigue una finalidad distinta a la propia de este contrato»<sup>109</sup>. Parte de la doctrina

---

<sup>107</sup> En este mismo artículo 78.Dos.1, la LIVA aclara que «sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18.c de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo».

<sup>108</sup> A este respecto, comenta el Abogado General Sr. F. G. JACOBS que una tesis contraria permitiría a los comerciantes y clientes eludir, mediante concesiones de crédito ficticias, el pago del IVA sobre parte del precio de los bienes o servicios en operaciones en las que exista un intervalo entre la celebración del contrato y la entrega o la prestación. Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS. Asunto C-281/91, presentadas el 03/03/1993, apartado 27.

<sup>109</sup> OLIVA BLÁZQUEZ, F.: “Leasing simulado y compraventa a plazos simulada (comentario a la STS 15 junio 1999)”, *Revista de Derecho Patrimonial*, n.º 4, 2000, <http://westlaw.es>.

jurídica ha centrado su atención concretamente en el carácter de la opción de compra, cuando ésta es especialmente baja o simbólica, pudiera considerarse que nos encontramos ante un contrato de compraventa a plazos. Por ejemplo, comenta CECCHINI ROSELL que en la Sentencia de 29 mayo 1999 el Tribunal Supremo «podría haber considerado la existencia de una compraventa simulada constatando únicamente la existencia de un precio simbólico o insignificante que no configuraba un precio autónomo, sin necesidad de tener que añadir otros factores...»<sup>110</sup>.

A este respecto, se han venido sucediendo sentencias aparentemente contradictorias por parte del Tribunal Supremo<sup>111</sup>. En todas ellas se sanciona la falta de identidad entre la compraventa a plazos y el contrato de arrendamiento financiero. Sin embargo, OLIVA BLÁZQUEZ entiende que la contradicción entre las distintas sentencias del Tribunal Supremo no es tan acusada como parece a simple vista y, de hecho, un estudio en profundidad de las mismas permite afirmar que la colisión no es más que aparente, al existir otros datos, además del precio mínimo de la opción, que hacían afirmar el carácter simulado del contrato leasing<sup>112</sup>.

Resulta especialmente clara la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002 cuando afirma que la jurisprudencia del Tribunal ha venido rechazando la tesis de la compraventa a plazos en los supuestos que estamos tratando, «tesis normalmente sustentada en una tónica cita de la sentencia de 28 de mayo de 1990 no suficientemente atenta al requisito de la similitud de los respectivos supuestos de hecho... La sentencia de esta Sala de 20 de julio de 2000 (recurso nº 2584/95)... destacó la opción de compra en favor del usuario como elemento necesario del arrendamiento financiero, la exclusividad del objeto social de las Sociedades de Arrendamiento Financiero y, en fin, la posibilidad de apreciar ciertamente una compraventa a plazos bajo la forma de arrendamiento financiero pero siempre que se pruebe un acuerdo simulatorio. Y en esta misma línea ha abundado la sentencia de 6 de marzo del corriente año (recurso nº

---

<sup>110</sup> CECCHINI ROSELL, X.: “Contrato de leasing mobiliario y compraventa de bienes muebles a plazos (comentario a la STS 29 mayo 1999)”, *Revista de Derecho Patrimonial*, n.º 4, 2000, <http://westlaw.es>.

<sup>111</sup> Una mención a diferentes sentencias en uno y otro sentido pueden verse en CECCHINI ROSELL, X.: “Contrato de leasing...”, 2000, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>112</sup> Como, por ejemplo, puede ser el hecho de que el usuario aceptara una letra de cambio librada por la entidad de leasing para el pago del valor residual, con lo que desaparece el elemento fundamental de todo contrato de arrendamiento financiero, como es el ejercicio de la opción de compra por el valor residual al final del período de tiempo establecido. OLIVA BLÁZQUEZ, F.: “Leasing simulado...”, 2000, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

575/96) destacando, de un lado, que según la actual doctrina de esta Sala la nimiedad del valor residual no basta por sí sola para descalificar el arrendamiento financiero»<sup>113</sup>.

Como caso particular destacamos los contratos de leasing de bienes inmobiliarios. En estos supuestos, al ejercitar la opción es bastante probable que se trate de una segunda entrega, ya que la empresa leasing la adquiriría de un promotor, que estaría exenta del Impuesto según dispone el artículo 20.Uno.22 de la LIVA. Sin embargo, en el apartado a) del último párrafo del artículo mencionado, aclara que la exención no se extenderá a «las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra». Esta excepción a la exención en las segundas y posteriores entregas de edificaciones tiene como finalidad no romper el mecanismo de las deducciones ya que el adquirente del bien objeto del leasing va a ser un empresario o profesional que ha afectado dicho bien a su actividad.

Por lo tanto, si la entidad que entrega el inmueble en el marco del contrato de arrendamiento con opción de compra es una empresa que se dedica habitualmente a realizar dichas operaciones, la entrega del inmueble no estará exenta. Por el contrario, si no se dedica habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, la entrega del inmueble, al ser una segunda transmisión, estaría exenta del Impuesto sin perjuicio de la renuncia a la exención en los términos establecidos en el artículo 20.Dos de la LIVA<sup>114</sup>.

La LIVA no aclara las entidades que quedan comprendidas dentro del término “empresas dedicadas habitualmente a las operaciones de arrendamiento financiero”, entiendo que si hubiera querido exceptuar a las entidades capacitadas para la contratación de este tipo de operaciones<sup>115</sup>, no hubiera utilizado la palabra

---

<sup>113</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002 al recurso n.º 2605/1996.

<sup>114</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1199-05 de 21/06/2005.

<sup>115</sup> Según el apartado 10 de la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 junto con la modificación sufrida por la Ley 3/1994, las entidades capacitadas para celebrar contratos de arrendamiento financiero serán, además de las propias empresas de arrendamiento financiero, los Bancos, las Cajas de ahorro, incluida la Confederación Española de Cajas de Ahorro, y las Cooperativas de Crédito.

“habitualmente”, por lo que se ha de suponer que el artículo 20.Uno.22.a de la LIVA hace referencia a las empresas de arrendamiento financiero<sup>116</sup>.

Sobre la contabilización del IVA correspondiente a las operaciones leasing, la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial<sup>117</sup>, fija los criterios que han de seguirse en estas operaciones. La Resolución ordena que se contabilizará el Impuesto devengado de acuerdo con las condiciones fiscales de la operación, por lo que no se incrementará la deuda con el arrendador en el importe de dicho tributo que no esté devengado fiscalmente, ya que si bien se puede estimar el importe que se devengará en un futuro, éste no es exacto ni cierto, debido a que una variación de la legislación fiscal puede modificar los importes que se devenguen en el futuro.

ÁLVAREZ MELCÓN comenta que «el hecho de no devengarse el IVA hasta la exigibilidad de cada cuota origina un problema de contabilización si se quisiera recoger desde el primer asiento la deuda total con el acreedor por leasing, pues no estamos ante un IVA soportado sino ante un IVA a soportar, y como tal habría que reflejarlo en la contabilidad, haciendo en cada devengo el oportuno traspaso de cuentas»<sup>118</sup>. Por esto sugiere, como mejor solución, no tener en cuenta la deuda del IVA con la entidad de leasing en el momento de contabilizar el activo inmaterial de “derecho sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero”, e ir introduciendo antes del pago, al ser exigible la cuota, el IVA soportado con un asiento del siguiente tipo:

(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito
---------------------------------------	---	---

---

<sup>116</sup> Estas empresas «tienen como actividad principal la realización de operaciones de arrendamiento financiero; con carácter complementario pueden desarrollar también las actividades siguientes: mantenimiento y conservación de los bienes cedidos; concesión de financiación conectada a una operación de arrendamiento financiero, actual o futura; intermediación y gestión de operaciones de arrendamiento financiero, actividades de arrendamiento no financiero, que podrán completar o no con una opción de compra y asesoramiento e informes comerciales». PORFIRIO CARPIO, L.: “El leasing (II)”, en *Derecho Mercantil*. Coordinador ILLESCAS ORTIZ, R., 2002, <http://iustel.com>.

<sup>117</sup> Hay que recordar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997, sólo anula el apartado 2 de la norma 8.ª de dicha Resolución, que hacía referencia al registro contable, como compraventa con precio aplazado, en el momento en que se comprometía formalmente el ejercicio de la opción de compra en el arrendamiento financiero (el resto de la Resolución debe interpretarse de acuerdo con lo que la nulidad le pueda afectar).

<sup>118</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *Contabilidad y fiscalidad...*, 2003, *op. cit.*, pág. 392.

Es probable que gran parte de los bienes que se suelen financiar mediante leasing, la cuota del IVA soportado no pueda ser deducido en su totalidad, y esto con independencia de la regla de prorrata<sup>119</sup>. Lógicamente, si se sigue puntualmente lo dispuesto en la norma de valoración 16 del PGC-ESFL, el bien financiado aparecería valorado de forma bastante superior a su valor real de mercado. A fin de evitar este problema, el segundo párrafo del punto 5 de la norma octava de la mencionada Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, dispone que «si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gasto del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado».

En el supuesto señalado en el párrafo anterior, y por el importe del IVA soportado no deducible, se produciría un asiento del siguiente tipo:

(631) Otros tributos	a (472) Hacienda Pública, IVA soportado
----------------------	---

## 8.2 La contabilidad y el devengo del IVA.

El objetivo del Plan General de Contabilidad es la de ser un texto netamente contable, libre de posibles interferencias, incluidas las de orden fiscal. Esta separación entre los ámbitos contable y fiscal puede justificar la escasa atención que la contabilidad presta al IVA. Las normas contables en este aspecto se limitan a prestar su servicio de la gestión fiscal sin que exista un gran componente de utilidad para la gestión de la empresa<sup>120</sup>.

Como se estudió en el capítulo 4 de este trabajo, las ventas de bienes deben reconocerse contablemente cuando todos los riesgos y rendimientos significativos de la

---

<sup>119</sup> Por ejemplo, el artículo 95.Tres.2 de la LIVA, presume, que los vehículos automóviles de turismo se encuentran afectados en un 50% al desarrollo de la actividad empresarial y, en consecuencia, el IVA soportado sólo será deducible en la misma proporción.

<sup>120</sup> QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable del IVA*, Ed. Pirámide, 1997, pág. 72.

propiedad se hayan transferido, el importe del precio de venta sea fijo o determinable, todos los actos importantes relativos a la ejecución se hayan completado y no existan otras incertidumbres importantes. En la mayoría de los supuestos este momento viene a coincidir con la puesta a disposición de los mismos a que se refiere el artículo 75.Uno.1 de la LIVA. Sin embargo, en determinados casos pueden surgir diferencias entre el devengo del IVA y el reconocimiento contable del ingreso derivado de la venta. Sin ánimo de ser exhaustivos consideraremos algunos de los casos más habituales que se presentan en la práctica como son:

- Las ventas sujetas a ensayo o prueba.
- Devoluciones de ventas.
- Determinados descuentos comerciales.

#### *Ventas sujetas a ensayo o prueba.*

El artículo 328 del Código de Comercio establece que «en las compras de géneros que no se tengan a la vista ni puedan clasificarse por una calidad determinada y conocida en el comercio, se entenderá que el comprador se reserva la facultad de examinarlos y de rescindir libremente el contrato si los géneros no le convinieren. También tendrá el comprador el derecho de rescisión si por pacto expreso se hubiere reservado ensayar el género contratado».

Comenta URÍA GONZÁLEZ que «aunque el artículo 328 del Código diga que el comprador queda facultado para rescindir el contrato si no le convinieren los géneros, es igualmente dudoso si estamos ante una venta perfecta sometida a condición resolutoria, o por si el contrario, no hay verdadera venta por falta de acuerdo real sobre la cosa sometida a examen o prueba en tanto no dé el comprador su conformidad sobre ella»<sup>121</sup>. En la doctrina parece dominar su configuración más correcta como venta sujeta a condición suspensiva; la venta sólo se perfecciona cuando el comprador dé su conformidad a la cosa recibida<sup>122</sup>.

Tanto si se considera una venta sujeta a condición resolutoria como suspensiva el IVA se devenga en el momento de puesta a disposición del bien en cuestión. Así se

---

<sup>121</sup> URÍA GONZÁLEZ, R.: *Derecho Mercantil*, vigésimo tercera edición, Marcial Pons, 1996, pág. 652.

<sup>122</sup> *Ibidem*, pág. 663.

desprende de la LIVA y de las diferentes contestaciones de la DGT<sup>123</sup>. En cambio, el PGC siguiendo el principio de prudencia no puede sino retrasar el momento de reconocimiento del ingreso hasta que se haya cumplido sustancialmente la condición establecida para que la venta quede perfeccionada.

Aquí se observa claramente cómo en caso de discrepancia entre el aspecto material y jurídico sobre el momento en que se considera efectuada una operación, prevalece el primero en lo que respecta al devengo del IVA.

En un supuesto como el que estamos tratando, en el momento en que se pone a disposición los elementos sujetos a prueba y siendo  $x$  el valor establecido en principio para dichos bienes, tendríamos que realizar el siguiente asiento:

$t x$ (430) Clientes	a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido $t x$
----------------------	---	--

En el momento en que se considere sustancialmente cumplidas las condiciones para que la venta quede perfeccionada:

<sup>123</sup> En la Resolución vinculante de 21710/1986, con motivo de la entrega de diversas instalaciones, la DGT comenta que «el Impuesto se devengará cuando los bienes entregados se pongan en poder y posesión del adquirente, aunque el adquirente demore su aceptación hasta el momento en que se efectúen las pruebas necesarias para determinar si los bienes entregados padecen vicios o defectos».

Asimismo en la consulta n.º 1971-03 de 25/11/2003, se reafirma en que el devengo del IVA tendrá lugar cuando se efectúe la puesta en poder y disposición de los mismos a favor de la entidad adquirente «el retraso en la aceptación efectuada por el adquirente hasta el momento en que tenga lugar las pruebas necesarias para determinar si los bienes entregados padecen vicios o defectos, incluso en el caso en que el adquirente se reservara el derecho a demorar el pago de parte del precio hasta el momento de la aceptación definitiva, no supondrá demora alguna en el devengo del Impuesto que, en todo lugar, tendrá cuando se efectúe la mencionada puesta en poder y disposición de los bienes objeto de los contratos».

Sin embargo, en la consulta vinculante n.º V1569-06, encontramos una interpretación en clara discrepancia con la que se mantiene respecto de las ventas a prueba. Así, en el caso de una fundación que construye una residencia de ancianos que va a explotar durante cincuenta años, pero la edificación como tal se entrega al ayuntamiento cuando finalice la construcción de la misma. La DGT considera que «para que exista una entrega de bienes a efectos del Impuesto la parte que recibe debe estar capacitada para disponer del bien como si se tratase de su dueño. Esto no sucede en el presente caso pues, a efectos del impuesto, no se puede entender que se produce la entrega de la edificación en tanto no haya asunción de riesgos por parte de quien la recibe, en este caso del ayuntamiento. El ayuntamiento asumirá los riesgos inherentes a la edificación cuando el plazo de la concesión llegue a su término, es decir, transcurridos cincuenta años. En consecuencia, la entrega de la edificación se producirá a la finalización del plazo de la concesión». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1569-06 de 21/07/2006.



$x$	(430) Clientes		
		a	$x$
			(70) Ventas de mercaderías, de producción propia...

Resulta extraño que si, en términos generales, el momento en que se manifiesta la generación de valor y su cuantía ocurre con el registro contable del ingreso por la venta, durante todo el Título IV de la LIVA (Devengo del Impuesto) no se haga ningún tipo de referencia expresa a la contabilidad del sujeto pasivo. Y más aún si tenemos en cuenta que en determinadas operaciones (por ejemplo los autoconsumos) se dan las circunstancias propicias para haberla tenido en cuenta.

En algunos supuestos, como puede ser el que ahora nos ocupa, se podía haber ligado el devengo del IVA a la anotación contable del ingreso. Es cierto que el PGC-ESFL viene presidido por el principio de prudencia y esto provocaría, en ocasiones, un retraso en el devengo del Impuesto; pero también es verdad que el sujeto pasivo del IVA no es más que un mero “intermediario” en la recaudación del mismo, por lo que sería congruente que el coste de gestión por motivo del IVA fuera el menor posible.

Además, la validez jurídica sobre las referencias a las normas contables no es ninguna novedad ya que es la base de nuestro Impuesto sobre Sociedades. Incluso se puede decir, como comenta SANZ GADEA, que «pertenece a la doctrina contable el mérito de haber elaborado una teoría convincente y práctica que ha posibilitado la aplicación efectiva del principio de devengo [en el Impuesto sobre Sociedades]»<sup>124</sup>.

Tampoco sería un serio obstáculo la aplicación armonizada del IVA en los distintos Estados miembros, si se tiene en cuenta la influencia cada vez mayor de las Normas Internacionales de Contabilidad en el ámbito europeo y que, como comenta RODRÍGUEZ BOLÍVAR, para el caso español «los criterios de reconocimiento de la venta de bienes y la prestación de servicios están alineados con los propuestos para la NIC 18 para estos conceptos»<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> SANZ GADEA, E.: “La imputación temporal de ingresos y gastos (I)”, *Estudios financieros*, n.º 197-198, 1999, pág. 80.

<sup>125</sup> RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.: “La NIC 18: Ingresos”, *Partida Doble*, n.º 160, 2004, pág. 84.

*Devoluciones de ventas.*

Contablemente, los ingresos por ventas deberán minorarse por el importe de las devoluciones de ventas del ejercicio que hayan tenido lugar en el transcurso del mismo. No obstante, aunque no haya tenido lugar las devoluciones pero pueda predecirse razonablemente que este hecho va a tener lugar y pueda estimarse razonablemente su importe, deberá dotarse las provisiones necesarias para cubrir este riesgo (cuenta 499 “Provisión para otras operaciones de la actividad” del PGC-ESFL).

Por otra parte, el artículo 80.Dos de la LIVA establece que «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio<sup>126</sup> queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente»<sup>127</sup>.

Para BALLARÍN ESPUÑA, los supuestos explícitamente tasados de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, se fundamentan en dos principios materiales: el de capacidad económica y el de neutralidad entendida esta última como la virtualidad que posee el Impuesto de no afectar a las decisiones de los agentes económicos ni a la asignación de recursos. En efecto, cuando una operación resulta anulada o rescindida con posterioridad al devengo del tributo, o bien resultaran impagadas las cuotas repercutidas, de no permitirse la reducción de la base imponible (lo cual originará, a su vez, la reducción de las cuotas repercutidas) se estaría distorsionando el normal funcionamiento de la cadena del Impuesto<sup>128</sup>. Sin embargo, esta apreciación hay que matizarla pues en las devoluciones de ventas entre empresarios, siempre que el destinatario tenga derecho a deducir el IVA en su totalidad, el hecho de que no se redujera la base imponible del Impuesto no supondría realmente

---

<sup>126</sup> Respecto al alcance del término “o a los usos de comercio”, hay que señalar que el artículo 12.2 de la LGT expresa que «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Por tanto, el término aquí utilizado no puede sino referirse a la fuente del Derecho Mercantil mencionada en el artículo 2 del Código de Comercio. En definitiva, si el vendedor opta por la resolución del contrato y el comprador procede a la devolución de lo vendido, aquél habrá de modificar la base imponible de la operación.

<sup>127</sup> El artículo 90.1 de la Directiva 2006/112 dispone que «en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen».

<sup>128</sup> BALLARÍN ESPUÑA, M.: “La modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales”, *Gaceta Fiscal*, n.º 198, 2001, págs. 75 y 76.

un perjuicio para ninguno de ellos, salvo quizás el financiero. Por contra, si el destinatario no puede deducirse todo el IVA soportado, sí que éste estaría soportando un IVA indebido contrario al objetivo del Impuesto.

Por lo tanto, al recibir las remesas devueltas por un importe  $x$ , se deberá realizar el siguiente asiento:

$x$	(708) Devoluciones de ventas y operaciones similares		
$t x$	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	a	(430) Clientes <span style="float: right;"><math>(t + 1) x</math></span>

Por lo tanto, podríamos encontrar otra diferencia temporal entre el momento en que el vendedor realiza el asiento anterior y aquél en el que dotó la provisión correspondiente que, en razón del principio de prudencia, posiblemente se haría con bastante antelación.

#### *Determinados descuentos comerciales.*

Un supuesto análogo al anterior se produciría, por ejemplo, en aquellos casos en que las ventas se realizan por el precio total de los productos pero al mismo tiempo se le concede un descuento al cliente que podrá hacerlo efectivo en el futuro en la forma o formas que respectivamente se acuerden.

La AECA recomienda que cualesquiera que sean los descuentos o bonificaciones, ya sean comerciales o financieros, no incluidos en factura, pero contemplados en las condiciones de venta, cuya consecución dependa del cumplimiento de determinadas circunstancias, se contabilizarán tan pronto se conozcan como probables y puedan estimarse razonablemente. «En la medida de lo posible, se procurará registrar estos importes simultáneamente a los ingresos, con vistas al cumplimiento de los principios de correlación de ingresos y de gastos y de prudencia valorativa; cuando esta solución no resulte factible, se cuidará de que estos importes estén debidamente contabilizados antes del cierre del ejercicio al que se imputaron los ingresos a los que

aparecen vinculados los descuentos y las bonificaciones. Estos importes no alterarán la cifra de ingresos reconocida, por lo que se recogerán en cuentas separadas»<sup>129</sup>.

Si  $k$  es el importe de descuento del que se estima que harán uso los clientes, el PGC-ESFL obliga al finalizar el ejercicio a realizar un asiento del siguiente tipo:

$k$	(695) Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad	a	(499) Provisión para otras operaciones de tráfico	$k$
-----	--	---	---	-----

En el momento en que los clientes ejecuten los descuentos por una cantidad  $y$ :

$y$	(708) Devolución de ventas y operaciones similares	a	(430) Clientes	$y (t + 1)$
$t y$	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido			

Todo ello sin perjuicio de que al final de cada ejercicio se aplique la provisión realizada y, en su caso, se dote una nueva provisión.

Como se desprende del tratamiento contable, a pesar de las condiciones de venta, para el IVA la base imponible la constituye el valor total de los bienes vendidos sin tener en cuenta el muy probable descuento. Pero esta cuestión no ha sido pacífica, en definitiva, se trata de decidir cuál de los dos artículos de la Directiva 2006/112, que comentamos a continuación, debe aplicarse a este tipo de supuestos.

El artículo 79 dispone que no quedarán comprendidos en la base imponible «las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación». Por otra parte, el artículo 90.1 contempla que «en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente».

<sup>129</sup> AECA: *Principios Contables AECA*, CD, 1999, Documento 13.2.

En el asunto C-86/99 el TJCE, en contra de las conclusiones del Abogado General (para el que la correcta interpretación de la normativa comunitaria obligaba a configurar la base imponible por el total de la contraprestación establecida menos el descuento pactado<sup>130</sup>), sostiene que «el tenor del artículo [90.1 de la Directiva 2006/112] no presupone una modificación posterior de las relaciones contractuales como la señalada para que dicha disposición sea aplicable. En efecto, ésta obliga en principio a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando, después de haberse concluido la operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo»<sup>131</sup>.

Argumenta el TJCE que calcular el IVA desde un principio sobre la base de la contraprestación menos los descuentos pactados supondría para la entidad vendedora que «cuando los clientes no disponen de dichas cantidades, una suma que corresponde a una parte del precio de venta que constituye la contraprestación por los bienes entregados, sin que, sin embargo, dicha suma forme parte de la base imponible. Este sistema de cálculo del IVA infringiría, por tanto, el artículo [73 de la Directiva 2006/112], interpretado con arreglo al principio de neutralidad fiscal»<sup>132</sup>. Por lo tanto, en estos supuestos la base imponible está constituida por el precio íntegro de los bienes vendidos al cliente, reducido en la cuantía correspondiente al importe de dicho descuento en el momento en que el cliente lo retire o lo utilice de otra manera<sup>133</sup>.

Hay que resaltar el trato diferente que el IVA otorga entre el caso comentado y otro muy parecido que sería aquél en que las ventas conllevan vales canjeables por ciertos regalos, previamente fijados o a elegir entre un catálogo de obsequios.

En un principio podría pensarse que dichos vales canjeables estarían comprendidos en cualquiera de los dos artículos anteriormente comentados en función del procedimiento seguido en el canje de los vales. Sin embargo el TJCE considera que «la concesión de una rebaja o de un descuento de precio presupone la entrega de un bien

---

<sup>130</sup> Asunto C-86/99. Conclusiones del Abogado General SR. JEAN MISCHO presentadas el 11/01/2001.

<sup>131</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-86/99 de 29/05/2001, apartado 33.

<sup>132</sup> *Ibidem*, apartado 28.

<sup>133</sup> *Ibidem*, apartado 36.

a título oneroso. En efecto, los propios términos de “rebaja” y “descuento” hacen referencia a una reducción únicamente parcial del precio total convenido. Por el contrario, cuando la reducción representa el 100% del precio, en realidad se trata de una entrega a título gratuito [sería, por tanto, un supuesto de autoconsumo]»<sup>134</sup>. Si bien, ello no es obstáculo para poder deducir el IVA soportado en las adquisiciones de estos regalos, puesto que se adquieren con objeto de promocionar las ventas<sup>135</sup>.

Es evidente el distinto trato que el IVA otorga a estos dos supuestos y que a la postre perjudica al fabricante que promocione sus ventas mediante los vales-regalo puesto que, aunque se permita al fabricante la deducción del IVA soportado en la compra de estos regalos, finalmente se terminará repercutiendo un mayor importe del IVA al destinatario final que si se hubiera utilizado el sistema de descuento o reembolso. A este respecto, señala la Comisión en su escrito de 31 de julio de 1992 a los Estados miembros en referencia al tratamiento que cada Estado otorgaba a los cupones de descuento, quizás de forma un poco tosca, que la diferencia de tratamiento es inherente a las disposiciones de la Sexta Directiva. A los dos tipos de sistema se les aplican disposiciones distintas.

### **8.3 Entregas de bienes entre comitente y comisionista que actúa en nombre propio.**

#### **Contratos estimatorios.**

El contrato de comisión puede definirse como el que se conviene entre dos comerciantes, o entre un comerciante y otra persona, por el que una de las partes (comisionista) se obliga a realizar, por encargo y cuenta de la otra (comitente), una o varias operaciones mercantiles. A pesar de que el comisionista actúa por cuenta del

---

<sup>134</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-48/97 de 27/04/1999, apartado 16.

En esta misma Sentencia (apartados 29 a 31) se contemplan las dos circunstancias que permiten calificar como transmisiones a título gratuito (autoconsumos) las entregas de vales-regalo, consistente en bienes:

- La propia calificación de obsequios con que la entidad denomina a estos vales en su sistema de promoción.
- Que el destinatario de los bienes tenga que pagar el mismo precio, aceptara o no dichos vales.

Salvo que se traten de bienes de escaso valor o muestras comerciales cuyas operaciones no estarían gravadas según dispone el segundo párrafo del artículo 16 de la Directiva 2006/112.

<sup>135</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-48/97 de 27/04/1999, apartado 18.

comitente, puede desempeñar la comisión contratando en nombre propio o en el del comitente (artículo 245 del Código de Comercio).

El artículo 246 del Código de Comercio dispone que «cuando el comisionista contrate en nombre propio, no tendrán necesidad de declarar quién sea el comitente, y quedará obligado de un modo directo, como si el negocio fuese suyo, con las personas con quienes contratare».

Dentro del contrato de comisión se distingue entre el contrato de comisión de venta, en que el comitente encarga la venta de unos bienes a cambio de una comisión sobre el precio de venta; y el contrato de comisión de compra, en el que el comitente encarga al comisionista la adquisición de unos bienes a cambio de una comisión<sup>136</sup>.

El primer párrafo del artículo 75.Uno.3 de la LIVA dispone que en las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, el devengo del IVA se producirá en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Por otra parte, el artículo 75.Uno.4 de la LIVA dispone que en las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, se devengará el Impuesto «en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran»<sup>137</sup>.

En primer lugar, hay que destacar la indicación que la LIVA realiza sobre el hecho de que el comisionista actúe en nombre propio o en nombre ajeno, pues si actúa en nombre ajeno el artículo 11.Dos.15 aclara de forma expresa que, en dicho supuesto, tanto en la comisión de compra como de venta serían una prestación de servicios.

Así pues, en la comisión de venta, para determinar el momento de devengo, sólo se tiene en cuenta la segunda transmisión, la ocurrida entre el comisionista y el

---

<sup>136</sup> Para un estudio más profundo sobre las relaciones entre el comitente y comisionista me remito a la obra de GARRIDO GARCÍA, J. M.: *Las instrucciones en el contrato de comisión*, Ed. Civitas, 1995.

<sup>137</sup> Quizás hubiera sido más adecuado buscar otra redacción a este precepto, pues habla del devengo de transmisiones que todavía no han existido.

comprador, obviando la previa entre el comitente y comisionista, según la siguiente secuencia:

#### COMISIÓN DE VENTA

Comitente → Comisionista → Cliente

devengo de las dos operaciones

Por el contrario, en los contratos de comisión de compra, la entrega que se tiene en cuenta, a efectos del devengo del IVA, es la realizada al comisionista, con el siguiente esquema:

#### COMISIÓN DE COMPRA

Vendedor → Comisionista → Comitente

devengo de las dos operaciones

Pudiera parecer que bajo estas reglas especiales de devengo se están prescindiendo de la tributación del IVA de una de las operaciones. Así comenta ALONSO GONZÁLEZ que «despierta curiosidad esta ficción por omisión por su carácter deliberado que resalta todavía más si se tiene presente que el artículo 8.Dos.6 de la Ley considerara “entrega”, *ergo* operación sujeta al impuesto de forma expresa a “las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra”»<sup>138</sup>.

Estimo que no existe tal omisión y, el resultado del artículo 8.Dos.6 de LIVA, más que definir como entrega una operación de transmisión de bienes entre comitente y comisionista lo que consigue es eliminar la componente de prestación de servicios que existe en ambas operaciones, calificándolas íntegramente como entregas de bienes. Esta apreciación viene reforzada si se tiene en cuenta las reglas especiales de determinación de la base imponible de dichas operaciones contenidas en los artículos 79.6 y 79.7 de la LIVA.

Las especificidades del trato impositivo que reciben las entregas de bienes entre comitente y comisionista en el IVA, se ponen de manifiesto al estudiar detenidamente su tratamiento contable. Para este estudio, seguimos, con pequeñas modificaciones de

---

<sup>138</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 327.



numeración, el procedimiento propuesto por GUTIÉRREZ VIGUERA<sup>139</sup> que utiliza las cuentas no contenidas de forma expresa en el PGC-ESFL (ni tampoco en el PGC) que proponemos a continuación.

Para el movimiento de bienes entre comitente y comisionista, utilizaremos las cuentas:

- (370) Mercaderías en poder de comisionistas. Cuenta transitoria en la contabilidad del comitente hasta que el comisionista efectúe la venta de los bienes.
- (380) Mercaderías recibidas en comisión. Cuenta en la contabilidad del comisionista para recoger las existencias recibidas del comitente.
- (381) Mercaderías adquiridas en comisión. Cuenta en la contabilidad del comisionista para recoger las existencias adquiridas para el comitente.

El grupo 3 “Existencias” del PGC-ESFL no presenta variaciones dignas de mención con respecto al PGC ya que, como comenta el punto 8 de su Introducción, «si una entidad realiza la actividad empleando un determinado tipo de existencias deberá adecuar la denominación de las cuentas contenidas en este grupo con objeto de lograr la información precisa».

En cambio, los subgrupos 41 (Beneficiarios y acreedores varios) y 44 (Usuarios y deudores varios) del PGC-ESFL, han sufrido importantes cambios con respecto al PGC, con el fin de incluir los acreedores y deudores de la actividad propia de las entidades no lucrativas. Con todo, consideramos apropiada la inclusión en estos subgrupos, dentro de los conceptos genéricos de acreedores y deudores varios, de las cuentas:

- (413) Comitentes. Cuenta en la contabilidad del comisionista para recoger las relaciones con el comitente con ocasión del contrato de comisión.
- (443) Comisionistas. Cuenta en la contabilidad del comitente para recoger las relaciones con el comisionista con ocasión del contrato de comisión.

---

<sup>139</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: “Contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario e Impuestos Especiales (I)”, *Técnica Contable*, n.º 651, 2003, pág. 48 y siguientes.

■ Comisión de venta.

Supongamos un contrato de comisión de venta con los siguientes valores:

$m$  = margen de beneficio para el comisionista.

$x$  = precio de venta final fijado por el comitente.

$t$  = tipo impositivo del IVA.

- En la contabilidad del comitente.

Por la entrega de bienes del comitente al comisionista:

$x(1 - m)$	(443) Comisionistas		
		a	(370) Mercaderías en poder de comisionistas
			$x(1 - m)$

Por la venta realizada por el comisionista<sup>140</sup>:

$x(1 - m)$	(370) Mercaderías en poder de comisionistas		
$x m$	(623) Servicios de profesionales independientes		
$t x(1 - m)$	(443) Comisionistas		
		a	(700) Venta de mercaderías
			$x$
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido
			$t x(1 - m)$

La operación se completará con la liquidación con el comisionista:

$x(1 - m)(1 + t)$	(57) Tesorería		
		a	(443) Comisionistas
			$x(1 - m)(1 + t)$

- En la contabilidad del comisionista, los asientos serían:

Por los bienes recibidos del comitente:

<sup>140</sup> El artículo 79.6 de la LIVA determina que «en las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión».

$x(1 - m)$	(380) Mercaderías recibidas en comisión		
		a	(413) Comitentes $x(1 - m)$

Por la venta realizada:

$x(1 + t)$	(57) Tesorería		
		a	(380) Mercaderías recibidas en comisión $x(1 - m)$
		a	(754) Ingresos por comisiones $x m$
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido $t x$

Al mismo tiempo, por el IVA que le repercute el comitente:

$t x(1 - m)$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado		
		a	(413) Comitentes $t x(1 - m)$

Por la liquidación con el comitente:

$x(1 - m)(1 + t)$	(413) Comitentes		
		a	(57) Tesorería $x(1 - m)(1 + t)$

Con esta forma de proceder, se consigue uno de los objetivos del IVA consistente en su carácter neutral, en el sentido de que, fiscalmente, al comitente le resultará indiferente, sin apenas variar su posición en la regla de la prorrata, utilizar los servicios del comisionista como sus propios medios en la venta de sus productos.

También puede observarse que el comitente habrá soportado un IVA por las compras y servicios necesarios para la obtención de los bienes que entrega al comisionista menos, precisamente, por los servicios prestados por el propio comisionista. Por otra parte, la Hacienda Pública no se verá perjudicada con una menor recaudación puesto que el propio comisionista habrá de añadir el importe de la comisión en la base imponible de los productos vendidos.

■ Comisión de compra.

Sea la comisión de compra con los siguientes datos:

$m$  = margen de beneficio para el comisionista.

$x$  = precio de compra de los bienes.

$t$  = tipo impositivo del IVA.

- En la contabilidad del comisionista.

Por la compra de los bienes:

$x$	(381) Mercaderías adquiridas en comisión		
$t x$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado		
	a	(57) Tesorería	$x(1+t)$

Por la entrega de los bienes al comitente<sup>141</sup>:

$x(1+m)(1+t)$	(413) Comitentes		
		a	(381) Mercaderías adquiridas en comisión $x$
		a	(754) Ingresos por comisiones $x m$
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido $t x(1+m)$

- En la contabilidad del comitente.

En el momento que el comisionista recibe los bienes:

$x(1+m)$	(600) Compras de mercaderías		
$t x(1+m)$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado		
	a	(443) Comisionistas	$x(1+m)(1+t)$

<sup>141</sup> El artículo 79.Siete de la LIVA dictamina que «en las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión».

Obviamos las liquidaciones entre comitente y comisionista en los dos últimos casos por no presentar diferencia alguna respecto a las liquidaciones efectuadas con motivo del contrato en la comisión de venta.

En el contrato de comisión de compra, el comisionista soporta un IVA por la compra de los bienes y, a su vez, repercute el IVA por la entrega de éstos al comitente. En cualquier caso, lo que siempre ocurre en la comisión de venta es que se retrasa el devengo del IVA correspondiente a la entrega de bienes entre el comitente y el comisionista. En cambio, en la comisión de compra se anticipa este momento. Para VARONA ALABERN, con estas reglas especiales de devengo, el legislador ha preferido atender más al resultado práctico de las operaciones que a su construcción dogmática, unificando el momento de devengo de ambas entregas y logrando un tratamiento más ágil y adecuado al tráfico de bienes. Como no hay devengo hasta que los bienes no son transmitidos por el comisionista a un tercero, si devuelve aquellos al comitente antes de efectuar la venta al tercero, esta operación no llevará consigo rectificación alguna porque no ha nacido la obligación tributaria<sup>142</sup>.

El artículo 75.Uno.3 de la LIVA termina haciendo referencia a los contratos estimatorios. El contrato estimatorio es aquél por el que una de las partes (*tradens*) entrega a otra determinadas cosas muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta obligándose ésta (*accipiens*) a procurar la venta de dichas cosas dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de las cosas que venda y el resto de las no vendidas.

Este tipo de contratos están muy extendidos en el comercio de tipo editorial y, en general, en el comercio al por menor. En el contrato estimatorio la entrega de la cosa no genera la transmisión de la propiedad, sino la atribución de un poder exclusivo de disposición sobre la cosa que se recibe<sup>143</sup>, llegado el momento de la devolución, habrá de entregar al *tradens*, o bien la cosa o bien el valor en que ha sido estimada.

Es evidente la similitud del contrato estimatorio con el de comisión pero se diferencian en<sup>144</sup>:

---

<sup>142</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 409.

<sup>143</sup> URÍA GONZÁLEZ, R: *Derecho Mercantil*, 1996, *op. cit.*, pág. 672.

<sup>144</sup> *Ibidem*, pág. 738.

- El contrato estimatorio atribuye al *accipiens* un poder exclusivo de disposición sobre las cosas, que no se da a favor del comisionista (aunque se trate de comisión de venta).
- El *accipiens* corre con los riesgos de la cosa, mientras permanezca en su poder y disponibilidad; en cambio el comisionista no responde de los menoscabos o destrucciones debidos a casos fortuitos, fuerza mayor, transcurso de tiempo o vicio propio de la cosa<sup>145</sup>.
- El *accipiens* tiene libertad para vender en las condiciones que desee (al contado o a plazos), mientras que el comisionista necesita autorización del comitente para vender al fiado<sup>146</sup>.

A pesar de las diferencias, la similitud entre el contrato estimatorio con el de comisión de venta hace que suelen recibir un trato fiscal equivalente. El segundo párrafo del artículo 75.Uno.3 de la LIVA establece que, en el caso de los contratos estimatorios el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente. Por tanto, serán válidos todos los argumentos realizados en el apartado anterior en la comisión de venta.

#### **8.4 Bienes afectos a la actividad empresarial.**

Para que las entregas de bienes den lugar a la realización del hecho imponible en el IVA, el artículo 4.Uno de la LIVA exige que se efectúe «a título oneroso<sup>147</sup>, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

Luego, para las personas físicas y jurídicas no mercantiles<sup>148</sup>, se diferencia entre su patrimonio particular y el empresarial, de forma que sólo las entregas de los bienes

---

<sup>145</sup> El artículo 266 del Código de Comercio dispone que «el comisionista que tuviere en su poder mercaderías o efectos por cuenta ajena, responderá de su conservación en el estado que los recibió. Cesará esta responsabilidad cuando la destrucción o el menoscabo sean debidos a casos fortuitos, fuerza mayor, transcurso de tiempo o vicio propio de la cosa».

<sup>146</sup> «El comisionista no podrá, sin autorización del comitente, prestar ni vender al fiado o a plazos,...». Artículo 270 del Código de Comercio.

<sup>147</sup> Sin perjuicio de que el artículo 9 de la LIVA asimile determinadas entregas en las que no existe contraprestación con entregas de bienes a título oneroso.

<sup>148</sup> Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, se entenderá en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Artículo 4.Dos.a de la LIVA.

correspondientes a éste último originarán el hecho imponible del Impuesto<sup>149</sup>. Por ejemplo, en la transmisión de un terreno urbanizable por una fundación al Consorcio Urbanístico, la DGT responde que «estará sujeta al IVA si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de actividades empresariales o profesionales de aquélla»<sup>150</sup>. Por lo tanto, resulta necesario delimitar los bienes afectos al patrimonio empresarial.

A pesar de la frecuencia con que aparece a lo largo de la normativa del IVA la expresión “afectación”, no existe en la LIVA ni en su Reglamento una definición de dicho término<sup>151</sup> siendo, como veremos a continuación, esencial para la correcta aplicación del IVA.

MARTÍN FERNÁNDEZ insinúa acudir a los criterios establecidos en el Reglamento del IRPF para delimitar los bienes afectos al patrimonio empresarial<sup>152</sup>. PALAO TABOADA considera decisivo para calificar la afectación o no al patrimonio empresarial de un elemento la deducción del IVA soportado. «La admisión o rechazo de la deducción determina el régimen ulterior de los elementos patrimoniales,... En efecto, la deducción del IVA que tiene que hacerse valer por el sujeto pasivo en la correspondiente declaración-liquidación equivale a una manifestación de aquél de afectación del bien a la actividad empresarial o profesional. Esta declaración es suficiente para probar la afectación, salvo que la Administración demuestre lo contrario»<sup>153</sup>.

De forma exacta, no se puede vincular la posibilidad de deducción del IVA soportado con la afectación del elemento al patrimonio empresarial. Por ejemplo, si el

---

<sup>149</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos”, *Crónica Tributaria*, n.º 96, 2000, pág. 106.

<sup>150</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0590-02 de 15/04/2002.

<sup>151</sup> Comenta GALAPERO FLORES que el término afectación despliega su eficacia en un campo plagado de conceptos indeterminados, como son empresa, profesión, delimitación de dos patrimonios separados o existencia de una única masa patrimonial con dos destinos distintos, etc. Sobre la delimitación de la afectación de elementos patrimoniales se parte de la inexistencia de una definición legal, «el legislador se refiere a ella a efectos de los distintos tributos pero no ha conseguido una correcta sistematización de este aspecto tributario». GALAPERO FLORES, R.: “Incidencia del IRPF y del IVA en los elementos afectos”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, n.º 18, 2004, [http://www.madrid.org/comun/rev\\_juridica](http://www.madrid.org/comun/rev_juridica).

<sup>152</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto...”, 2000, *op. cit.*, pág. 106.

<sup>153</sup> PALAO TABOADA, C.: “Distinción entre patrimonio empresarial y privado a efectos del IVA”, capítulo de la obra colectiva: *El I.V.A. en el sistema tributario español, Vol. I*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, pág. 617.

bien fue adquirido como consecuencia de una operación no sujeta o exenta, en cuyo caso no tendría sentido la deducción de un impuesto que no fue repercutido; esta circunstancia no impide que el sujeto pasivo pueda afectar el bien al patrimonio empresarial. El derecho a deducir el IVA que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte que tiene su causa en el mecanismo del Impuesto a fin de que el mismo no afecte al conjunto de empresarios y profesionales.

El TJCE ha señalado, de forma reiterada, que la determinación sobre si un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas será una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso<sup>154</sup>. Esta apreciación «incumbe al Juez nacional, que dispone de todos los elementos de hecho necesarios»<sup>155</sup>.

Es evidente que, entre los elementos que han de tenerse en cuenta para interpretar la elección del empresario o profesional en afectar un bien al patrimonio empresarial o profesional, el ejercicio del derecho a la deducción reviste una importancia especial<sup>156</sup>.

En la normativa española, la LIVA no exige una prueba especial de esta afectación, salvo quizás la obligatoriedad de que los bienes figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para poder ejercer el derecho a la deducción (artículo 95.Dos.3 de la LIVA)<sup>157</sup>, sin perjuicio del

---

<sup>154</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-97/90 de 11/07/1991, apartado 21.

<sup>155</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. ANTONIO SAGGIO. Asunto C-415/98, presentadas el 13/04/2000, apartado 26.

<sup>156</sup> Comenta el Abogado General ANTONIO SAGGIO que «en el marco del régimen comunitario la posición del sujeto pasivo se diferencia de la del consumidor final precisamente en el hecho de que sólo aquél puede acogerse a dicho mecanismo [el de la deducción]. De ello se desprende que desde el momento en que un sujeto ejerce su libertad de opción afectando un bien a su empresa o a su patrimonio privado, elige simultáneamente si introduce el bien en el sistema del impuesto, integrándolo en el mecanismo de imposiciones y deducciones..., o si actúa en calidad de consumidor final, renunciando totalmente a dicho sistema. Por tanto, considero que el hecho de que una persona ejerza el derecho a deducir el impuesto soportado con motivo de la compra de un bien puede considerarse una razón plenamente fundada para estimar que había decidido afectar ese bien a la empresa». Conclusiones del Abogado General Sr. ANTONIO SAGGIO. Asunto C-415/98, presentadas el 13/04/2000, apartado 28.

<sup>157</sup> Por lo tanto, será válido lo previsto en el artículo 106 de la LGT que, en sus apartados 1 y 2, establece:

1. «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.
2. La Ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria».



derecho y la obligación que tiene la Administración de comprobar que se dan los presupuestos de hecho que legitiman la deducción-afectación y de buscar la verdad material por encima de la verdad formal que pudieran crear las partes.

Así pues, exceptuando el supuesto de que el sujeto pasivo se vea imposibilitado al ejercicio del derecho de la deducción por el tipo de operación en que se originó la adquisición, operación no sujeta o exenta, podemos tomar como elemento de referencia para la afectación de un elemento a la actividad, a efectos del IVA, la facultad de poder deducir el Impuesto soportado en la adquisición del mismo. Facultad que puede finalmente no tener su aplicación, puesto que hay que tener en cuenta la regla de que sólo el Impuesto soportado sobre los bienes utilizados por un sujeto pasivo en sus operaciones comerciales gravadas deben ser deducidas.

En este estado de cosas surgen diversos problemas de difícil solución. En primer lugar, nos encontraríamos con el supuesto de adquisición de bienes con destino al patrimonio privado y, después, el sujeto pasivo los utiliza para fines empresariales. En este caso, a pesar de la afectación, no existe derecho a la deducción pues, como comenta el Abogado General F. G. JACOBS, es la calidad en la que una persona adquiere los bienes la que determina la existencia del derecho inicial a deducir y porque una persona que transmite bienes de su patrimonio privado a su empresa o los pone a disposición de su empresa para su uso, no efectúa una operación a título oneroso en su calidad de sujeto pasivo. «El Impuesto soportado por los bienes adquiridos a título privado y utilizados posteriormente con fines empresariales queda integrado en el coste de dichos bienes, imponiendo una carga al sujeto pasivo que puede considerarse inadecuada a la luz del principio de neutralidad del IVA»<sup>158</sup>.

Otra cuestión problemática surge con la utilización mixta de un bien para usos privados y empresariales o profesionales. El TJCE se ha pronunciado en reiteradas ocasiones que, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados<sup>159</sup>, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa,

---

<sup>158</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS. Asunto C-434/03, presentadas el 20/01/2005, apartado 75.

<sup>159</sup> Cuando los bienes están destinados a utilizarse íntegramente para fines privados no cabe deducción alguna como dispone, *sensu contrario*, el artículo 168 de la Directiva 2006/112.

o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva<sup>160</sup>.

Según el TJCE «cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está íntegramente sujeta al IVA... Cuando el sujeto pasivo sólo ha integrado en su patrimonio profesional la parte del bien utilizada para fines profesionales, únicamente está sujeta al IVA la venta de esta parte. El hecho de que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo no esté autorizado para deducir el IVA residual que lo grava carece de pertinencia a este respecto. Sin embargo, si el sujeto pasivo detrae el bien de su empresa, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA, con arreglo al artículo 5.6 de la Sexta Directiva [artículo 16 de la Directiva 2006/112] y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y, por tanto, ésta se halla excluida del sistema del IVA»<sup>161</sup>.

Por lo tanto, el sujeto pasivo «tiene derecho, por un lado, a optar por afectar a su empresa la totalidad de un bien de inversión que utiliza en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta, así como, en su caso, a deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien»<sup>162</sup>.

En esta situación, aunque el uso privado de un bien está sujeto al IVA como lo estaría cualquier otro consumidor privado, el sujeto pasivo puede obtener determinadas ventajas fiscales debido a<sup>163</sup>:

---

<sup>160</sup> Véanse en este sentido, entre otras, las sentencias: C-291/92 de 04/10/1995, apartado 20 ó C-415/98 de 08/03/2001, apartados 25 y 26.

<sup>161</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-415/98 de 08/03/2001, apartado 47.

<sup>162</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-434/03 de 14/07/2005, apartado 30.

<sup>163</sup> Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS. Asunto C-434/03, presentadas el 20/01/2005, apartado 74.

- La deducción es inmediata, mientras que la tributación se aplaza y se escalona durante el período de uso privado, lo que proporciona una posible ventaja de tesorería.
- El IVA se factura sobre el coste de los bienes o servicios utilizados, que será probablemente inferior al precio al que podrían haberse adquirido como particular a otro operador.
- En caso de bienes inmuebles, el coste para el sujeto pasivo de la prestación del “servicio” de uso de los bienes o inmuebles y, consecuentemente el impuesto repercutido, puede ser especialmente bajo en relación con el coste de adquisición (impuesto soportado que se ha deducido o por lo menos que es deducible), de modo que el uso privado soportará, en la práctica, una carga fiscal menor, ventaja que probablemente se incremente con la proporción de uso privado.

En estas circunstancias, es evidente que «la existencia de la posibilidad de optar por incluir los bienes de uso mixto en el patrimonio empresarial o privado favorece al sujeto pasivo, del que cabe esperar que opte siempre por su inclusión en el patrimonio empresarial. A la inversa, las autoridades fiscales preferirán una asignación obligatoria al patrimonio privado de la proporción correspondiente a dicho uso privado»<sup>164</sup>.

En resumen, como resulta imposible anticipar el alcance del uso privado de un bien que se usa en actividades empresariales y privadas de manera que se pueda excluir, de la deducción del Impuesto soportado en su adquisición, la proporción correspondiente a su uso privado; la Directiva ha tomado la solución de dejar que el sujeto pasivo opte por incluir los bienes de inversión de uso mixto en el patrimonio empresarial o particular.

En nuestra normativa, el artículo 95 de la LIVA regula las deducciones del Impuesto soportado en los elementos de inversión de uso mixto. El apartado uno de dicho artículo determina que «los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o

---

<sup>164</sup> *Ibidem*, apartado 78.

servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional»<sup>165</sup>.

En principio puede parecer que, a efectos de la deducción del IVA soportado, sólo se contempla la afectación directa y exclusiva y no la posibilidad de afectación parcial cosa que iría, como hemos comentado, en contra de lo dispuesto en la normativa comunitaria del IVA. Sin embargo, otros apartados contenidos en el mismo artículo 95 de la LIVA flexibiliza esta situación.

El artículo 95.Tres contiene las reglas de deducción del IVA soportado por los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> El apartado dos del artículo 95 de la LIVA, determina cuándo se entiende que el elemento está afecto de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional, delimitando de forma negativa dicha afectación. Así, establece que «no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
3. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
4. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional [aparte de la propia declaración del empresario o profesional, puede resultar difícil encontrar un medio de prueba que pueda distinguir esta circunstancia].
5. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad».

<sup>166</sup> Sucintamente el artículo el artículo 95.Tres dispone que:

- Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%, salvo en aquellos supuestos que el mismo artículo considera afectados al 100% (vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías...).
- Los bienes de inversión, distintos de los anteriores, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.
- No se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional aquellos bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como los destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales.

Por otra parte, el artículo 95.Cuatro contempla el mismo régimen de deducción a los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere el artículo 95.Tres:

- Accesorios y piezas de recambio.
- Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

Observamos que tanto las sentencias del TJCE que hemos comentado como el artículo 95.Tres de la LIVA sólo hacen referencia a la posibilidad de deducción parcial de los bienes de inversión de uso mixto. Estimo que la razón puede deberse a que cualquier referencia a bienes que no sean de inversión tendría que hacerse en base a un consumo que va a escapar a cualquier mecanismo de contabilidad realista a efectos fiscales. Con todo, observan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ que la normativa comunitaria «establece una regla general<sup>167</sup>, aplicable a todos los bienes y servicios y no sólo para los de inversión. Y dicha regla consiste en permitir la deducción de las cuotas en la medida en que aquéllos se destinen a la realización de operaciones gravadas. Por tanto, puede afirmarse que la norma española introduce una restricción no prevista en la comunitaria, que sí permite, aun tratándose de bienes y servicios corrientes, la deducción de las cuotas en la proporción en que sean empleados en las necesidades de las operaciones gravadas»<sup>168</sup>.

El concepto de bienes de inversión aquí contemplado será el establecido por el artículo 108.Uno de la LIVA: «bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de

- 
- Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
  - Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

<sup>167</sup> El artículo 168.a de la Directiva 2006/112 dispone que «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

...».

<sup>168</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas. Resolución comentada; RDGT de 22 de Mayo 2007”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6, 2007, <http://westlaw.es>.

Estos autores estiman más razonable el nuevo criterio que adopta la DGT en referencia a esta cuestión. En la consulta V1107-07 respecto de una entidad que sólo realiza dos tipos de operaciones, una plenamente sujeta y otra no sujeta. En relación a la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios (distintos de los de inversión) destinados de forma simultánea a la realización de los dos tipos de operaciones, la DGT comenta que la entidad «deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo que permita determinar del total de tales cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados, de forma simultánea, a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, qué proporción se corresponde con los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1107-07 de 25/05/2007.

explotación»<sup>169</sup>. Hay que precisar que el concepto de bienes de inversión considerado en la LIVA no es idéntico al de “inmovilizado” contemplado en el PGC-ESFL que, en su tercera parte (definiciones y relaciones contables), define el inmovilizado como los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la entidad y en relación con las “existencias” solamente enumera el conjunto de las cuentas que las integran. Según el ICAC, de las distintas definiciones de las cuentas que integran el grupo de existencias se desprende que «las existencias son aquellos elementos del activo destinados a la venta, con o sin transformación. [Por consiguiente], el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad del objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudieran ser el plazo»<sup>170</sup>.

Otro problema que aparece en la aplicación del artículo 95.Tres de la LIVA sería determinar los “criterios fundados” a los que hace referencia la LIVA para cuantificar la medida de la afectación. La DGT no ofrece criterios concretos sobre esta cuestión; el tenor de sus respuestas se limita a manifestar que es una cuestión de hecho que dependerá de cuales sean las circunstancias y que deberá ser probado por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. En ocasiones, y para supuestos de este tipo, suele aceptar el criterio de superficie utilizada en las distintas actividades (por ejemplo, en la consulta n.º 1652-03). En otras, a falta de mejor criterio sugiere alguno inspirado en los principios de la regla general de prorrata (ver, por ejemplo, la consulta 2353-00).

Del contenido del artículo 95 de la LIVA también se desprende que su principio rector se aparta ciertamente de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En la deducción de los bienes utilizados para usos

---

<sup>169</sup> El artículo 108.Dos de la LIVA matiza que no tendrán la consideración de bienes de inversión:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005 €

<sup>170</sup> ICAC. Consulta 3 del BOICAC n.º 52. Diciembre de 2002.

empresariales y privados, la normativa española trata de averiguar desde un principio el destino previsible de los mismos. El resultado será, en general, que la normativa española adelanta la recaudación del Impuesto respecto del criterio que, como hemos señalado, ha mantenido reiteradamente el TJCE.

Con el objetivo de determinar el grado de afectación a la actividad empresarial o profesional desde que se adquiere el elemento, la LIVA presume un grado de afectación del 50% para determinados vehículos. A este respecto, hay que destacar la Decisión 2000/186/CE del Consejo que autoriza al Estado alemán (en uso del artículo 27 de la derogada Sexta Directiva) a limitar al 50% el derecho a deducir el IVA que grava a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales (sin posibilidad en ningún momento de poder acreditar el grado efectivo de utilización)<sup>171</sup>. El TJCE al examinar sobre la compatibilidad de los objetivos de la Decisión (lucha contra el fraude fiscal así como de simplificación en la recaudación del Impuesto) sin que quede afectada de forma importante los objetivos y principios del sistema común del IVA, señala que la medida autorizada por la Decisión «no es contraria ni a los objetivos ni a los principios de la [Directiva 2006/112] y que respeta el principio de proporcionalidad»<sup>172</sup>.

Por último, el artículo 176 de la Directiva 2006/112 establece que «el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o

---

<sup>171</sup> El TJCE considera apropiado el límite del 50% por el hecho de ser el que se aplica en otros Estados. Asimismo, la Comisión propone dicho porcentaje como realista. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-17/01 de 29/04/2004, apartado 57.

<sup>172</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-17/01 de 29/04/2004, apartado 64.

El criterio del Abogado General sobre el mismo asunto es contrario al establecido por el TJCE pues, al no permitir a los sujetos presentar prueba en contra (circunstancia que no se da en la normativa española), conduce a que «en todos los casos en los que el sujeto pasivo utilice un vehículo en una proporción (notablemente) superior al 50% para fines empresariales, esta medida influye considerablemente en la cuota del impuesto devengado en la fase de consumo final». Conclusiones del Abogado General Sr. L. A. GEELHOED. Asunto C-17/01, presentadas el 24/10/2002, apartado 61.

representación»<sup>173</sup>. Esta precisión viene recogida en el artículo 96 de nuestra normativa, que en su apartado uno excluye del derecho de deducir en cualquier proporción<sup>174</sup>:

- Las joyas, alhajas, piedras preciosas,...
- Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas<sup>175</sup>.
- Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>173</sup> Hasta que se determinen la naturaleza de estos gastos, el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva 2006/112, prevé que los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación en la fecha de su adhesión.

<sup>174</sup> Salvo que los bienes sean objetivamente considerados de exclusiva aplicación industrial, comercial, científica..., o sean destinados a ser objeto de entrega a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

<sup>175</sup> El apartado 5 del artículo 96.Uno de la LIVA precisa que «no tendrán esta consideración:

- a. Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2 y 4 de esta Ley [las cuales no están sujetas al IVA].
- b. Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas».





## Capítulo 9.

### Devengo del IVA en las prestaciones de servicios.

El IVA sujeta a gravamen tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen (artículo 4.Uno de la LIVA).

Por lo tanto, son varias las condiciones para que una determinada prestación de servicios esté sujeta al IVA. En primer lugar, naturalmente, que se trate de una prestación de servicios entendida por tal en la normativa de la Ley; además, tendrá que efectuarse por empresarios o profesionales en el desarrollo de una actividad económica<sup>176</sup>.

El artículo 11 de la LIVA trata de concretar el concepto de prestación de servicios sometido a gravamen. Así, en su apartado uno, define la prestación de servicios como «toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes».

Por consiguiente, para la LIVA las prestaciones de servicios tiene un carácter residual lo que a su vez obliga (artículo 11.Dos de la Ley) a incluir una larga lista de ejemplos a fin de delimitar con mayor precisión dicho concepto<sup>177</sup>. Relación que no pretende ser cerrada pues en su redacción literal especifica que “en particular, se considerarán prestaciones de servicios...”.

Para la LIVA, el concepto de prestación de servicios presenta una amplitud que trasciende del mero significado jurídico que podría desprenderse del artículo 1.544 del

---

<sup>176</sup> Es este contexto hay que entender el criterio de la DGT al considerar que la venta de una licencia de autotaxi está sujeta al ITPAJD y no al IVA, en cuanto que el transmitente de dicha licencia (adquirida “mortis causa”) no utilizó dicha licencia municipal en ninguna actividad empresarial o profesional y por tanto, no ha estado nunca afecto a un patrimonio empresarial, sino a su patrimonio personal. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1905-98 de 10/12/1998.

<sup>177</sup> Tampoco en la Directiva 2006/112 encontramos una definición más explícita de este concepto. El artículo 24.1 de la Directiva define las prestaciones de servicios en los mismos términos que la LIVA.

Código Civil bajo el nombre de arrendamiento de servicios. Dentro de este concepto nos encontramos figuras contractuales de diversa índole como: arrendamientos de servicios, de cosas materiales e inmateriales, ejecuciones de obra, traspasos de locales de negocios, ciertos tipos de concesiones administrativas, etc.

Y es que, como comenta la Comisión de las Comunidades Europeas con motivo del asunto C-408/97, «dado que el elemento que determina la sujeción de una actividad al impuesto no es la configuración jurídica de dicha actividad, sino su carácter, la consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Tampoco la definición del concepto de prestación de servicios sujeta al impuesto puede dejarse al arbitrio de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros. De lo contrario, se pondría en peligro la aplicación uniforme y neutral del Impuesto sobre el Valor Añadido»<sup>178</sup>. Abundando en este aspecto, hay que tener en cuenta que el hecho de «dar significados técnicos a las palabras podría engendrar (e incluso parece probable que lo haría) más diversidad que armonización»<sup>179</sup>.

Ahora bien, siempre será necesario la existencia de unas condiciones mínimas para que una operación concreta esté sujeta al Impuesto. El TJCE ha señalado reiteradamente que el concepto de prestación de servicios a título oneroso en el sentido de la Directiva supone la existencia de una “relación directa” entre el servicio prestado y la contraprestación recibida<sup>180</sup>. Sólo cuando existe dicha relación entre el servicio y la contraprestación, puede tratarse de un servicio a título oneroso y de una operación imponible<sup>181</sup>.

En el asunto C-102/86, se trataba la problemática de un organismo que tenía como funciones el desarrollo de actividades en materia de publicidad, promoción y mejora de la calidad de los productos, en el sector de la producción de frutas, y que

---

<sup>178</sup> Asunto C-408/97. Conclusiones del Abogado General SR. SIEGBERT ALBERT presentadas el 27/01/2000, apartado 14.

<sup>179</sup> Asunto C-102/86. Conclusiones del Abogado General Sir GORDON SLYNN presentadas el 28/10/1987.

<sup>180</sup> Ver, entre otras, las sentencias del Tribunal sobre los asuntos: C-154/80 ó C-102/86.

<sup>181</sup> Hay que tener en cuenta que, en el ámbito del IVA, no sería del todo correcto una clasificación de las operaciones que distinguiera entre las celebradas a título oneroso frente aquellas otras de carácter gratuito, ya que en virtud de las denominadas operaciones asimiladas (como veremos más detenidamente con ocasión del estudio de los autoconsumos) estas últimas se equiparán a las de carácter oneroso.

percibía de los productores una exacción de carácter obligatorio para financiar estas actividades. El TJCE consideró que no existía una “prestación de servicios realizadas a título oneroso” en el sentido del IVA al considerar que este concepto supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, relación que falta en la medida en que las funciones de dicho organismo se refieren a los intereses comunes de los productores y en que los productores individuales, de los que se recaudan las exacciones, independientemente de la cuestión de si un servicio específico les reporta o no una ventaja, sólo se benefician indirectamente de las ventajas que corresponden de manera general al conjunto del sector<sup>182</sup>.

En el asunto Tolsma se introdujo una precisión sobre el concepto de prestaciones de servicios realizadas a “título oneroso”, en el sentido de que «sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario»<sup>183</sup>. Por su carácter clarificador, reproducimos los apartados 16 y 17 de dicha Sentencia:

16. «Cuando un músico que actúa en la vía pública obtiene donativos de los viandantes, tales ingresos no pueden considerarse contrapartida de un servicio prestado a estos últimos.
17. En efecto, por una parte, no existe ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregan voluntariamente un donativo cuyo importe determinan ellos mismos libremente. Por otra parte, no existe ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a que da lugar. Así, los viandantes no han pedido que se toque música dedicada a ellos; además, no entregan cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía. En efecto, algunas personas, sin detenerse, depositan una cantidad, a veces elevada, en la bandeja del músico,

---

<sup>182</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-102/86 de 08/03/1988.

<sup>183</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-16/93 de 03/03/1994, apartado 14.

mientras que otras escuchan la música durante cierto tiempo sin entregar donativo alguno».

CHRISTINE STIX-HACKL puntualiza que la existencia de la “relación jurídica” a la que alude la Sentencia Tolsma (asunto C-16/1993), no hay que entenderla en el sentido de que se trata de una cualidad jurídica concreta y especial que debe poseer la operación, sino de la relación entre la prestación de servicios y la contraprestación. La “relación jurídica” no se puede hacer depender «de la existencia de características jurídicas especiales, en particular de características contractuales o procesales como la exigibilidad judicial. Dado que las condiciones para la existencia y el contenido de las relaciones jurídicas varían según los ordenamientos jurídicos nacionales, ello sería inconciliable con el principio de neutralidad fiscal y con la finalidad de la armonización del IVA»<sup>184</sup>.

Como ejemplo de aplicación de esta doctrina podemos citar la respuesta de la DGT que considera, prestación de servicios a título oneroso, la explotación por parte de una fundación de un sistema de correo electrónico libre de virus y “spam”. El sistema consiste en que el que envía el correo tiene que hacer una microdonación de 2 céntimos de euro para que el destinatario (adherido de forma voluntaria al sistema) lo reciba<sup>185</sup>.

Por otra parte, hay que hacer mención sobre la facultad que tienen los Estados miembros de considerar ciertas operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios. Efectivamente, el artículo 15.2 de la Directiva 2006/112 contempla la posibilidad de considerar como bienes corporales:

- a) Ciertos derechos sobre bienes inmuebles.
- b) Los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles.
- c) Las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

---

<sup>184</sup> Asunto C-498/99. Conclusiones de la Abogada General SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 27/09/2001, apartado 38.

<sup>185</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta vinculante n.º V2282-06 de 16/11/2006.

Con esta disposición, la Directiva trata de permitir que los Estados miembros puedan considerar entregas de bienes determinadas operaciones cuyos efectos económicos son similares a las entregas, consideradas éstas como puestas a disposición de bienes corporales<sup>186</sup>. Aunque de la situación del artículo 15 de la Directiva 2006/112 (Capítulo I del Título IV: Entregas de bienes) los Estados miembros sólo podrían considerar como entrega de bienes la transmisión de estos derechos reales; la Sentencia del TJCE sobre asunto C-186/89 considera que cuando un Estado miembro ha hecho uso de la posibilidad de considerar como bienes corporales determinados derechos reales, el concepto de transmisión utilizado en el artículo 15.2, debe interpretarse en el sentido de que comprende asimismo la constitución de tal derecho.

En la regulación anterior a la actual Ley sobre el IVA, el Estado español hizo uso de la posibilidad que describe el artículo 15.2 de la Directiva 2006/112. El apartado 4.5 de la Exposición de motivos de la actual LIVA señala que «en relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales».

Algunos autores justificaban la anterior normativa sobre el distinto tratamiento que otorgaba a los derechos reales sobre bienes inmuebles (entregas de bienes) en relación con los arrendamientos (prestaciones de servicios); dado que en la constitución o transmisión de los derechos reales se producían determinados efectos traslativos y, en cambio, los arrendamientos se integran en el bloque de los denominados contratos típicos de efectos no traslativos que poseen una mera eficacia obligatoria y producen el efecto de constreñir al obligado a realizar una prestación de hacer en vez de dar<sup>187</sup>. Por el contrario, otros autores consideraban que la diferencia de tratamiento carecía de justificación ya que no se producía la entrega de la propiedad.

---

<sup>186</sup> Asunto C-326/99. Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS presentadas el 22/02/2001, apartado 44.

<sup>187</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 341.

## 9.1 Regla general de devengo en las prestaciones de servicios.

El artículo 75.Uno.2 de la LIVA establece que el devengo del IVA de una prestación de servicios sujeta al Impuesto se producirá «cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas».

La dificultad en la aplicación del artículo 75.Uno.2 radica, precisamente en determinar cuándo se entiende que se ha efectuado la prestación de servicios. Además, la LIVA no ayuda mucho a la hora de concretar dicho momento por cuanto a lo largo del artículo 75 sólo contempla, como casos específicos, el devengo de las ejecuciones de obra así como las operaciones de tracto sucesivo o continuado.

Si atendemos al significado general de los términos “prestar”, “ejecutar” y “efectuar”, habrá que entender que el Impuesto se devenga cuando se hayan terminado los servicios. Así pues, cuando la prestación de servicios se configura unitariamente<sup>188</sup>, aunque su realización se efectúe de forma dilatada en el tiempo, el devengo del IVA se produce cuando concluya totalmente la prestación del servicio excepto, claro está, siempre que no se efectúen pagos anticipados, en cuyo caso, el devengo del Impuesto se produce en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos<sup>189</sup>.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de noviembre de 1986 se refiere al devengo de las prestaciones de servicios efectuadas por los arquitectos, si bien puede servir de guía a fin de clarificar el devengo del Impuesto en otros servicios con problemáticas parecidas. Dicha Resolución declara lo siguiente:

- Cuando las prestaciones de servicios consistan en la realización de un proyecto, estudio, informe, etc., el Impuesto se devengará en el momento en que el citado proyecto se ponga a disposición del cliente.
- En los supuestos en que los servicios prestados no se limiten a la realización del proyecto, sino que incluyan además la dirección de las obras hasta su terminación, la determinación del momento del devengo del Impuesto estará

---

<sup>188</sup> Excepto aquellas prestaciones de servicios de tracto continuo con una duración mayor de un año.

<sup>189</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 2078-00 de 16/11/2000.

condicionada por el contenido de los pactos suscritos por las partes interesadas:

- Si se conciertan distintas prestaciones autónomas, aunque estén relacionadas entre sí, el devengo del Impuesto se entenderá realizado cuando se realicen cada una de dichas prestaciones por la parte de contraprestación correspondiente.
- Si se concertase una sola prestación configurada unitariamente, aunque su realización se efectúe en diversas fases (confección del proyecto, dirección y vigilancia de obras, etc.), el Impuesto se devengará cuando concluya totalmente la prestación del servicio.

En dicha Resolución, mantenida por la DGT en consultas posteriores<sup>190</sup>, VARONA ALABERN observa que «el criterio de la Dirección General de Tributos atiende no tanto a la efectiva divisibilidad de la prestación como al contenido de lo concertado por las partes, criterio totalmente legítimo... y acertado, al dar prioridad a lo pactado por las partes, reforzando así el principio de seguridad jurídica»<sup>191</sup>.

La doctrina, coincide en destacar la importancia que de hecho tiene la voluntad de las partes para incidir en el devengo del IVA. «Las partes intervinientes en la operación gravada al darle al negocio una estructura temporal determinada pueden establecer a su gusto el momento del devengo de la obligación tributaria, dentro, obviamente de unos límites»<sup>192</sup>.

No obstante, una correcta interpretación del artículo 75.Uno.2 de la LIVA, y, en general, de los siguientes apartados de dicho artículo, constriñen notablemente el margen de libertad para la determinación del momento de devengo. Por ejemplo, la DGT ha manifestado reiteradamente que el IVA correspondiente a los servicios prestados por los abogados y procuradores en el curso de un procedimiento judicial, se devengará cuando concluya la realización del servicio sujeto a gravamen, momento que coincide con la conclusión del procedimiento, independientemente de su cobro<sup>193</sup>; y si

---

<sup>190</sup> Ver, por ejemplo, las consultas: 1320-97 de 23/06/1997; 2168-03 de 10/12/2003 ó V1351-05 de 07/07/2005.

<sup>191</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 422.

<sup>192</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 333.

<sup>193</sup> Ver, entre otras, las consultas: 1398-98 de 30/07/1998 ó 0044-04 de 20/01/04.



llegado el momento de devengo, el importe de la contraprestación no resultara conocido, en aplicación del artículo 80. Seis de la LIVA, éste deberá fijarse provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando resulte conocido<sup>194</sup>.

Sin embargo existen determinadas prestaciones de servicios que por su naturaleza dificultan la determinación del momento de devengo. Quizás, el ejemplo más claro puedan ser las obligaciones que consisten en no hacer.

La normativa comunitaria contempla como una modalidad de prestación de servicios «la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas»<sup>195</sup>. En nuestro ordenamiento, el artículo 11.Dos.5 de la LIVA considera de forma explícita como prestación de servicios «las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas».

La redacción del artículo 11.Dos.5 de la LIVA puede hacer pensar que cualquier tipo de contraprestación a cambio de no hacer o de reducir la producción de un empresario o profesional habrá de estar sujeta al IVA, sin embargo, tal conclusión no sería correcta<sup>196</sup>. El Tribunal Supremo argumenta que «no es de recibo convertir cualquier obligación de hacer o no hacer de la que resulte cierta utilidad en el presupuesto determinante del hecho imponible... porque representa una generalización que hace innecesaria la enumeración de los distintos supuestos de prestación de servicios [del artículo 11 de la LIVA], y resultando superfluo el resto de artículos destinados a la delimitación del hecho imponible del Impuesto»<sup>197</sup>.

---

<sup>194</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0044-04 de 20/01/04.

<sup>195</sup> Artículo 25.b de la Directiva 2006/112.

<sup>196</sup> En un supuesto consistente en el compromiso de una empresa en no privar de sus puestos de trabajo a la plantilla asumida, de otra entidad, durante el período de tres años, por lo que percibe una contraprestación; el Tribunal Supremo estima que dicho compromiso no encaja en el concepto legal de “prestación de servicios”, del IVA, «desvincular el término “obligaciones de hacer y no hacer” del resto de la redacción; “y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas”, supone una manifiesta interpretación extensiva de los presupuestos objetivos que delimitan el hecho imponible del IVA». Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2004 al recurso n.º 11711/1998.

<sup>197</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2004 al recurso n.º 11711/1998.

Y es que, como comenta el Abogado General F. G. JACOBS, en la Directiva, los servicios se definen de modo residual como “todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes”. Por esto, cualquier pago, excepto tal vez una donación, estaría supeditado a condiciones que, *latu sensu*, se podrían calificar como un servicio<sup>198</sup>.

Sin embargo, en la jurisprudencia comunitaria encontramos varios ejemplos que aclaran esta cuestión. En la Sentencia sobre el asunto C-215/94, el TJCE interpreta que el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor a cambio de una indemnización comunitaria, no constituye una prestación de servicios, por consiguiente, la indemnización percibida por tal abandono no está sujeta al IVA. En el mismo sentido vuelve a pronunciarse en la Sentencia sobre el asunto C-384/95 al dictaminar que el compromiso asumido por un agricultor, en el marco de un régimen de indemnizaciones nacionales, de abstenerse de recoger por lo menos el 20% de las patatas cultivadas no constituye una prestación de servicios a efectos de la Directiva.

La aparente contradicción entre lo establecido en la Directiva 2006/112 y las sentencias mencionadas, desaparece si se tiene en cuenta que el IVA es un Impuesto sobre el consumo; si no hay consumo, no debe haber Impuesto. Ante una determinada operación, para observar si ésta queda sujeta al sistema común del IVA únicamente habrá de tenerse en cuenta la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo, y esto no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él<sup>199</sup>. Por esto, el TJCE estima que «para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del IVA»<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> Asunto C-384/95. Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 25/09/1997, apartado 24.

<sup>199</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-384/95 de 18/12/1997, apartado 20.

<sup>200</sup> *Ibidem*, apartado, 22.

En este contexto hay que situar la respuesta de la DGT ante la expropiación de un terreno en el que una entidad mercantil venía ejerciendo la actividad como arrendataria, percibiendo por ello el correspondiente justiprecio para cubrir los gastos por los perjuicios causados, «...con carácter general debe considerarse que la rescisión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional constituye una renuncia a sus derechos por parte del arrendatario que tiene la consideración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando éste tiene la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto...

El órgano que lleva a cabo la expropiación al propietario del terreno, en el cual se encuentran las instalaciones industriales que tiene arrendadas a la entidad consultante, se limita a pagar el justiprecio al arrendatario, pero dicho justiprecio no puede considerarse como la contraprestación de ninguna prestación de servicios efectuada por dicha entidad para dicho órgano, puesto que el derecho que en virtud del procedimiento de expropiación obligatoriamente cede la entidad estaba constituido entre la misma y el propietario del terreno expropiado y no entre dicha entidad y el citado órgano. Por tanto, debe considerarse que el órgano que lleva a cabo la expropiación actúa en interés general y que la extinción obligatoria del derecho de arrendamiento que efectúa la entidad consultante no supone ninguna ventaja para dicho órgano que puede permitir considerarlo como consumidor de un servicio.

En consecuencia, la extinción obligatoria de un derecho de arrendamiento de unos bienes inmuebles como consecuencia de un expediente de expropiación forzosa de un terreno en el que se ubican aquellos, no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que el arrendatario no efectúa a favor del órgano expropiador ninguna prestación que suponga un consumo para aquél, constituyendo, por tanto, el justiprecio acordado una indemnización a efectos del citado tributo»<sup>201</sup>.

Hay que señalar que el artículo 78.Tres.1 de la LIVA dispone que no se incluirán en la base imponible «las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las expresamente contempladas en el apartado anterior [se refiere a las subvenciones vinculadas directamente al precio, así como a las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de

---

<sup>201</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1085-04 de 27/04/2004. En los mismos términos se expresa la Resolución del TEAC n.º 00/4318/2001 de 10/03/2004.

operaciones sujetas al Impuesto] que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto»<sup>202</sup>.

En las prestaciones de servicios consistentes en no hacer, resulta ciertamente problemático precisar el momento en que se entiende “efectuada” la operación. Comenta ZURDO RUIZ-AYUCAR, que «ningún servicio se devenga al convenirse sino al ejecutarse y por ello, mientras no sea eficaz la renuncia, por ejemplo, por referencia a un plazo, a una operación o a la culminación de un periodo, no debe entenderse devengado el servicio»<sup>203</sup>. Sin embargo, éste no parece ser el criterio de la DGT que en la consulta planteada sobre el contrato de reserva de arrendamiento, mediante contraprestación, hasta una determinada fecha futura (posterior incluso a la fecha en que se produce la citada contestación), entiende que «el servicio por él prestado mediante la constitución de la reserva está sujeto al IVA»<sup>204</sup>. Da a entender, por tanto, que el devengo de dicha prestación de servicios se produce en el momento en que se acuerda.

De forma más clara se pronuncia la DGT cuando se refiere a la renuncia por parte de una sociedad mercantil del permiso de investigación y explotación de determinados recursos mineros. En este supuesto, en el que «el servicio prestado

---

<sup>202</sup> La DGT comenta que cuando el artículo 78.Tres excluye de la base imponible del IVA las indemnizaciones «se refiere a las cantidades que está obligado a satisfacer a la otra parte quien le causa un daño (artículo 1.092 del Código Civil) o quien incumple una obligación (artículo 1.101 Código Civil)». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0069-00 de 25/01/2000.

Así, sobre la consulta en la que un arrendatario de un despacho alquilado comunica la resolución del contrato de arrendamiento y paga una indemnización al arrendador, la DGT responde que «el arrendador puede exigir al arrendatario el cumplimiento del contrato, en cuyo caso y de avenirse a ello el arrendatario, se continuaría produciendo la prestación de servicio correspondiente a la cesión de uso de bien objeto del contrato.

También puede exigir el arrendador la resolución de la obligación con el abono de la indemnización que se acuerde o establezca. Esta alternativa no implica la realización de un hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido ni que la indemnización percibida sea, por tanto, la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto...

A estos efectos, no puede entenderse que la resolución anticipada del contrato constituya una renuncia a sus derechos por parte del arrendador y, por tanto, una operación sujeta al Impuesto, dado que éste, ante el desistimiento unilateral del contrato por parte del arrendatario, se limita a promover la resolución del mismo que le reconocen tanto la Ley de Arrendamientos Urbanos como el Código Civil. De lo que se deduce que el arrendador no tendrá que repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por la indemnización recibida en el caso planeado de cancelación anticipada del contrato de arrendamiento relativo a un local comercial, salvo en la parte que represente percepción retenida con arreglo a derecho por resolución del contrato». SG de Tributos. Consulta n.º 1686-99 de 28/09/1999.

<sup>203</sup> ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, 1993, pág. 300.

<sup>204</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1286-97 de 19/06/1997.

consiste en la renuncia del ejercicio de un derecho, el devengo del impuesto se produce en el momento de dicha renuncia, con independencia de que se originen pagos aplazados del precio»<sup>205</sup>.

## 9.2 Devengo del IVA en las ejecuciones de obra.

El contrato de ejecución de obra ha adquirido en la actualidad gran importancia como consecuencia de la especialización que está teniendo lugar en el ámbito empresarial. Los empresarios se especializan en una determinada actividad económica necesitando de terceros para que el bien o servicio que pretende ofrecer al cliente tenga una mayor calidad<sup>206</sup>. Esta estructura productiva va a suponer, en muchos casos, un abaratamiento en los costes para el empresario o profesional.

El Código de Comercio, como las leyes mercantiles especiales, no tratan de forma específica el contrato de ejecución de obra, por lo que hay que acudir al respecto a lo dispuesto en el Código Civil (artículo 1.588 y siguientes). En el contrato de arrendamiento de obra o ejecución de obra, una persona, llamado empresario o contratista, se obliga a ejecutar una obra en beneficio de otra, propietario o dueño de la obra, que habrá de pagar por ella un precio cierto. Lo distintivo de las ejecuciones de obra, a diferencia de lo que sucede en el arrendamiento de servicios, es que no se valora el trabajo mismo sino el resultado del trabajo. «El resultado es imprescindible, de tal forma que sin él no cabe considerar su consumación»<sup>207</sup>.

El Código Civil, al regular el contrato de obra, parece pensar exclusivamente en que el objeto del contrato sólo fuese la construcción de edificios, sin embargo, pueden ser objeto de contrato de obra todo resultado material, industrial, científico o artístico<sup>208</sup>, incluso este resultado puede ser instrumental con respecto a una obra posterior<sup>209</sup>.

---

<sup>205</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0069-00 de 25/01/2000.

<sup>206</sup> BAZ BAZ, M.: “Las ejecuciones de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Estudios Financieros*, n.º 166, 1997, pág. 5.

<sup>207</sup> *Ibidem*, pág. 6.

<sup>208</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, sexta edición, Tecnos, 1995, pág. 305.

<sup>209</sup> El Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1984 mantiene la existencia de un contrato de obra con motivo de la ejecución de diversos sondeos para captación de agua, “siendo objetivo directo del contrato dichos sondeos y su correcta realización, y la propia captación de agua, finalidad mediata y móvil económico del contrato que podía incluso no existir”.

La doctrina distingue distintos tipos de ejecuciones en el contrato de obra:

- El contratista aporta sólo su trabajo o industria a la obra a realizar. En este caso aparece el contrato de ejecución de obra en su forma más pura.
- El contratista suministra, además, los materiales a la obra. Dentro de este tipo debemos distinguir dos subgrupos:
  - El contratista se obliga a realizar la obra con material propio, entregando la cosa confeccionada al propietario. En tal caso, parte de la doctrina interpreta que nos encontramos realmente ante un contrato de compraventa<sup>210</sup>.
  - El contratista se obliga a realizar la obra suministrando sólo parte de los materiales, teniendo este suministro un carácter meramente accidental. También en este caso existen divergencias doctrinales, ya que algunos autores consideran que existe un contrato mixto de venta y arrendamiento de obra, siendo aplicables, en cuanto sea posible, las normas reguladoras de ambos.

En cualquier caso, la redacción del artículo 1.588 del Código Civil es bastante clara al respecto: «puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo o su industria, o que también suministre el material». Por lo tanto, existirá un contrato de ejecución de obra con independencia de que el contratista ponga o no los materiales.

Respecto del IVA la distinción que más puede interesar es la de su consideración como entrega de bienes o prestación de servicios. El artículo 8.Dos.1 de la LIVA, según la redacción establecida por el RD Ley 12/1995, califica como entrega de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20% de la base imponible. Por otra parte, el artículo 11.Dos.6 de la LIVA, considera como prestaciones de

---

<sup>210</sup> Por ejemplo, VARONA ALABERN observa que «para determinar si estamos ante un contrato de obra o ante una compraventa (principalmente de cosa futura) habrá que descubrir si la obligación principal es de hacer o de dar, respectivamente». VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 225.

servicios las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley.<sup>211</sup>

Se desprende, por tanto, que toda ejecución de obra sobre bienes muebles, con independencia de que se aporte o no materiales será considerada como prestaciones de servicios. Asimismo, las ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles que no reúnan las condiciones del artículo 8.Dos.1 de la LIVA, también serán consideradas prestaciones de servicios.

A raíz del RD Ley 12/1995 los supuestos en que una ejecución de obra es considerada como entrega de bienes a efectos del IVA se han reducido sustancialmente, ampliándose en la misma proporción los comprendidos entre las prestaciones de servicios. Sin embargo, en el caso de que el contratista ponga los materiales parecería más razonable que la operación fuera calificada como entrega de bienes. En este sentido la DGT comenta que «en todo caso, debe considerarse que, aunque un empresario actúe siguiendo las instrucciones de un cliente en la elaboración o fabricación de determinados bienes muebles, si todos sus componentes o materiales, o una parte sustancial de los mismos, son aportados por el empresario que ejecuta la obra, el resultado sigue siendo una entrega de bienes. En tal caso existe una efectiva transmisión del poder de disposición de un bien obtenido o fabricado por un empresario a partir de componentes o elementos propios, en todo o en la mayor parte, sin que sea especialmente relevante haber seguido las instrucciones del cliente en su elaboración o fabricación por encargo»<sup>212</sup>.

Este criterio de la DGT, en contradicción con la redacción literal de la Ley, contiene una cierta dosis de ambigüedad ya que en los casos en que se aporten parte de los materiales su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios resultará

---

<sup>211</sup> Estos criterios son el resultado del objetivo marcado por la Directiva 95/7/CE que, por una parte, permite a los Estados miembros considerar como entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles, y por otra facilitar los intercambios intracomunitarios de los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales cuando se efectúan para un destinatario identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del de su realización material. Para este último supuesto, la consideración de las ejecuciones de obras como entregas de bienes implicaría su calificación como entregas intracomunitarias lo que planteaba dificultades en la tributación. Para un estudio más completo sobre las ejecuciones de obra en el tráfico intracomunitario me remito al artículo de BAZ BAZ, M.: “Las ejecuciones de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Estudios Financieros*, n.º 166, 1997.

<sup>212</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0033-97 de 15/01/1997.

de una valoración lo más razonable posible sobre los bienes aportados por el contratista y las circunstancias que rodeen cada caso.

De cualquier forma, la ejecución de obra sujeta al IVA ha de interpretarse en términos de derecho comunitario<sup>213</sup>. En la Sentencia sobre el asunto C-139/84 el TJCE dictaminó que no hay una ejecución de obra en el sentido de la Directiva sin que un empresario obtenga un bien nuevo a partir de los bienes que le fueron confiados y que esta obra nueva estará presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien cuya función, para quien lo utiliza, es diferente de los materiales que le entregaron<sup>214</sup>. Y esto con independencia de que la operación sea considerado como una entrega de bienes o prestación de servicios.

Así se explica que el artículo 75.Uno.2 de la LIVA, después de definir la regla general de devengo en las prestaciones de servicios, ordena que «no obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, [el devengo se producirá] en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra».

Por lo tanto, para nuestro estudio sobre el devengo del IVA en las ejecuciones de obras lo relevante será si se trata de una ejecución de obra en el sentido que indica la Directiva, lo que «implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización»<sup>215</sup>. En este caso, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en el que ese nuevo bien se ponga a disposición del destinatario. Como caso especial analizaremos el supuesto de ejecuciones de obras relacionadas con bienes inmuebles para las Administraciones Públicas cuyo tratamiento diferenciado (artículo 75.Uno.2.bis de la LIVA) está íntimamente relacionado con la problemática surgida como consecuencia de la expedición de los certificados de obra.

En el supuesto de una ejecución de obra en la que no se aporte ningún bien, el devengo del Impuesto se producirá cuando se efectúe la operación gravada siguiendo la

---

<sup>213</sup> De forma reiterada el TJCE ha manifestado que no se pueden transponer sin más los conceptos del derecho nacional, a la hora de interpretar cualquiera de los conceptos que figuran en las normas comunitarias.

<sup>214</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-139/84 de 14/05/1985, apartado 24.

<sup>215</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1559-07 de 13/07/2007.



regla general de las prestaciones de servicios, bajo cuyo epígrafe se encuentra incluida en la LIVA.

La DGT, apoyándose en la doctrina del TJCE fijada en el asunto C-320/88, hace notar que «el hecho de que el promotor o dueño de las obras sea propietario de las mismas desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo al derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del Impuesto sin más, por cuanto no se ha producido su entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan o justifique su ejecución»<sup>216</sup>.

El momento en que se produce la puesta a disposición de la obra ejecutada, en el sentido de la Directiva, dependerá de las condiciones pactadas entre las partes. Si las condiciones de contratación no hacen referencia expresa al momento de la puesta a disposición de las obras, la DGT considera como criterio relevante para determinar el devengo del IVA «las cláusulas relativas al inicio del periodo de garantía o a la facultad del dueño de la obra de retener los trabajos ya efectuados (o ya certificados) en caso de resolución anticipada del contrato. Esta última circunstancia, en particular, podría ser determinante para definir el momento de la puesta a disposición de las obras ejecutadas y por tanto el devengo de la operación»<sup>217</sup>.

Por otra parte, el artículo 1.592 del Código Civil<sup>218</sup> prevé la posibilidad de que el ajuste de la obra se haga por “piezas o por medida”, en cuyo caso el contratista puede exigir del dueño de la obra que la reciba por partes y que la pague en proporción, presumiéndose aprobada y recibida la parte satisfecha. En este caso, habrá que entender que el devengo se va produciendo a medida que se van entregando las partes en cuestión<sup>219</sup>.

---

<sup>216</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0505-03 de 08/04/2003.

<sup>217</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0323-04 de 18/02/2004.

<sup>218</sup> Dicho artículo dispone que «el que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que la pague en proporción. Se presume aprobada y recibida la parte satisfecha».

<sup>219</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Novedades tributarias para el año 2002 en materia del IVA”, *Estudios Financieros*, n.º 227, 2002, pág. 31.

Dentro del devengo de las ejecuciones de obra con aportación de materiales, merece especial atención dos supuestos que, por distintos motivos, resulta necesario aclarar el momento en que se produce. Me refiero a los contratos regulados por la Ley 38/1999 y aquellos cuyo destinatario sea una Administración Pública (distintos de los regulados por el artículo 75.Uno.2.bis de la LIVA).

Si la ejecución de obra estuviera relacionado con bienes inmuebles a los que les sea de aplicación la Ley 38/1999 de Ordenación de la Edificación, la DGT ha mantenido de forma reiterada<sup>220</sup> que será la suscripción del acta de recepción la que determine el devengo del Impuesto (o bien la recepción tácita a que se refiere el artículo 6.4 de la Ley 38/1999), por cuanto que esta suscripción determina la entrega a su destinatario<sup>221</sup>.

Si la ejecución de obra (distinta de las contempladas en el artículo 75.Uno.2.bis de la LIVA) se realiza para una Administración Pública, ésta habrá de ajustar su actuación a lo dispuesto en el RD Legislativo 2/2000 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> Ver, entre otras, las consultas n.º: 0326-03 de 03/03/2002 ó V1013-05 de 06/06/2005.

<sup>221</sup> El artículo 6 de la Ley 38/1999 regula el momento de la recepción de la obra al disponer:

1. «La recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes.
2. La recepción deberá consignarse en un acta firmada, al menos, por el promotor y el constructor...
3. El promotor podrá rechazar la recepción de la obra por considerar que la misma no está terminada o que no se adecua a las condiciones contractuales. En todo caso, el rechazo deberá ser motivado por escrito en el acta, en la que se fijará el nuevo plazo para efectuar la recepción.
4. Salvo pacto expreso en contrario, la recepción de la obra tendrá lugar dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su terminación, acreditada en el certificado final de obra, plazo que se contará a partir de la notificación efectuada por escrito al promotor. La recepción se entenderá tácitamente producida si transcurridos treinta días desde la fecha indicada el promotor no hubiera puesto de manifiesto reservas o rechazo motivado por escrito.
5. El cómputo de los plazos de responsabilidad y garantía establecidos en esta Ley se iniciará a partir de la fecha en que se suscriba el acta de recepción, o cuando se entienda ésta tácitamente producida según lo previsto en el apartado anterior».

<sup>222</sup> Hay que señalar que ni la LIVA ni su desarrollo reglamentario hace mención alguna sobre el conjunto de entidades que comprenden el término “Administraciones Públicas”. El artículo 1.2 del RD Legislativo 2/2000 entiende por Administraciones Públicas: la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local.

También habrá que incluir las entidades que hayan de ajustar su actividad a lo dispuesto por este Texto Refundido (RD Legislativo 2/2000) y que, según el artículo 1.3 del mismo, serán «los organismos autónomos en todo caso y las restantes entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas, siempre que en aquéllas se den los siguientes requisitos:

- a. Que hayan sido creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.

El RD Legislativo 2/2000 distingue claramente entre el momento de la entrega y el de la recepción, que tiene lugar con posterioridad<sup>223</sup>. Así pues, ante un contrato celebrado con la Administración, se le exige a ésta “un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón de las características del objeto del contrato”. En este supuesto, la DGT sigue la regla general en cuanto que el devengo del IVA se produce con la entrega del bien<sup>224</sup>.

Las certificaciones de obra vienen a ser el documento acreditativo de la parte de la obra ya realizada con objeto de generar en el adquirente de la obra la obligación de satisfacer el importe de la medición efectuada, a cuenta del valor total de la ejecución completa de la obra inmobiliaria<sup>225</sup>.

En la LIVA, así como en su desarrollo reglamentario, no encontramos de forma específica referencia alguna sobre el devengo de las certificaciones parciales de obra. Antes de la controvertida Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, se venía aceptando de forma pacífica que en el caso de que hubiese un pago anticipado, en virtud del artículo 75.Dos de la LIVA, el Impuesto se devengaba en el momento del

- 
- b. Que se trate de entidades cuya actividad esté mayoritariamente financiada por las Administraciones públicas u otras entidades de derecho público, o bien, cuya gestión se halle sometida a un control por parte de estas últimas, o cuyos órganos de administración, de dirección o de vigilancia estén compuestos por miembros más de la mitad de los cuales sean nombrados por las Administraciones públicas y otras entidades de derecho público».

<sup>223</sup> Efectivamente, el artículo 110 del texto refundido, bajo el epígrafe “cumplimiento de los contratos y recepción”, dispone:

1. «El contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando éste haya realizado, de acuerdo con los términos del mismo y a satisfacción de la Administración, la totalidad de su objeto.
2. En todo caso su constatación exigirá por parte de la Administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón de las características del objeto del contrato...
3. En los contratos se fijará un plazo de garantía a contar de la fecha de recepción o conformidad, transcurrido el cual sin objeciones por parte de la Administración, salvo los supuestos en que se establezca otro plazo en esta Ley o en otras normas, quedará extinguida la responsabilidad del contratista...».

<sup>224</sup> Ver, entre otras las consultas n.º: 1048-02 de 09/07/2002 ó 1070-03 de 30/07/2003.

Estas consideraciones llevan a VICTORIA SÁNCHEZ a concluir que la regla de devengo del artículo 75.Uno.2.bis LIVA, que sitúa el devengo en el momento de recepción, constituye una auténtica regla especial para la Administraciones Públicas en materia de devengo, que no puede identificarse con la regla general, para la cual lo relevante es la “puesta a disposición”. VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Novedades tributarias...”, 2002, *op. cit.*, pág. 30.

<sup>225</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 413.

cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, pero las certificaciones de obra en sí mismas no ocasionaban el devengo del Impuesto<sup>226</sup>.

Desde luego, si por pacto expreso entre las partes, la expedición o aceptación de una certificación de obra supone la entrega de lo construido al adquirente también se producirá el devengo del Impuesto. La Audiencia Nacional, en Sentencia de 5 de noviembre de 1998<sup>227</sup>, entiende que en los contratos de ejecución de obra, la entrega o puesta en posesión del dueño no se produce hasta que la obra se finaliza, por lo que los cobros de certificaciones son pagos anticipados. Y, en definitiva, el devengo se produce en el momento del pago de las certificaciones no en el de su expedición que, además, no supone entrega o puesta a disposición del dueño de la obra ejecutada<sup>228</sup>.

Estos criterios en relación con las certificaciones de obra, de general aceptación, fueron objeto de algunas sentencias contrarias cuando el destinatario era una Administración Pública en el sentido de que el devengo se producía cuando se emitía la certificación de obra<sup>229</sup>.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina acerca del devengo del IVA en las certificaciones de obra, examina la normativa sobre contratación administrativa (si bien lo hace sobre la derogada Ley de Contratos del Estado de 1965) y dice que no existen pagos anticipados sino pagos parciales de obra realmente ejecutada, por lo que el devengo se produce en el momento de expedición de las certificaciones<sup>230</sup>.

---

<sup>226</sup> Ver a este respecto la Resolución del TEAC n.º 00/2074/1999 de 25/04/2001.

<sup>227</sup> Cuyos razonamientos hace suyos el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de abril de 2004.

<sup>228</sup> Además, el mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra. Así pues, el hecho de que los derechos de cobro que el ejecutante de la obra tiene sobre su cliente con motivo de las certificaciones de obra emitidas y se transfieran a un tercero, por ejemplo, a una entidad factoring, no implica que el momento de devengo se adelante en el tiempo. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1299-05 de 30/06/2005.

<sup>229</sup> En concreto, podemos citar las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 26 de septiembre de 1996, de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 1999 ó de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2000.

<sup>230</sup> Este criterio fue mantenido por una Sentencia posterior en enero de 2003, y se fundamenta en que la expedición de las certificaciones de obra supone la entrega de unidades de obra ejecutadas ya que responden a resultados parciales de la obra realmente ejecutada y permiten que, una vez realizada y, por tanto, puesta a disposición de la Administración a partir de que se expide la certificación, el contratista pueda exigir el pago a cuenta de la obra realizada.

Comenta MATA RODRÍGUEZ que son dos las cuestiones que suscita la Sentencia del Tribunal Supremo :

Esta Sentencia del Tribunal Supremo produjo una profunda inquietud en el sector de la construcción puesto que significaba que, en las certificaciones de obra, el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan. Si bien hay que advertir, según se desprende del contenido de la referida Sentencia del Tribunal Supremo, se excluyen del ámbito de la norma de devengo contenida en la misma<sup>231</sup>:

- Contratos de ejecución de obra privada, no vinculada ni directa ni indirectamente con la ejecución de obra pública.
- Supuestos en que los empresarios o profesionales que han contratado una ejecución de obra inmobiliaria para una Administración Pública subcontratan el total o una parte de la misma con otros empresarios o profesionales.
- Ejecuciones de obra para las Administraciones Públicas que no tengan cabida dentro del contrato de obras.

Para los empresarios que efectúan obras para la Administración, la doctrina que se había asentado hasta este momento suponía, en la práctica, que no debían ingresar el IVA sino a medida que fueran recibiendo los pagos efectivos de la Administración. En cambio, con esta Sentencia del Tribunal Supremo, con independencia de que hayan o no cobrado las cantidades respectivas, deberán ir liquidando con la Hacienda Pública el IVA correspondiente a medida que se vayan emitiendo las certificaciones, con el consiguiente perjuicio económico y de liquidez.

- 
- Si la regulación sobre las certificaciones de obra contenida en el RD Legislativo 2/2000 permitiría aplicar la doctrina de esta Sentencia.
  - Si, con independencia de su aplicabilidad bajo el mencionado Texto Refundido, la doctrina sentada por esta Sentencia es correcta o incorrecta.

Respecto de la primera cuestión, mantiene sus dudas sobre la compatibilidad del artículo 147.5 del Texto Refundido con lo mantenido por la Sentencia. En referencia al propio contenido, estima que desde el punto de vista estrictamente jurídico no parece correcto sostener que la expedición de la certificación documenta o refleja una entrega o puesta a disposición parcial de una obra, sino simplemente el hecho de haberse ejecutado determinadas unidades o partes de la obra total, que se entregarán por regla general cuando se termine la obra o, si así está previsto en el contrato, al concluir alguna de las fases en que esté dividida. Por lo tanto, sería más acertado entender que los pagos de la obra certificada son pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible (puesta a disposición o entrega), de manera que sería aplicable la regla especial de devengo contenida en el artículo 75.Dos de la LIVA. MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública y el IVA: doctrina de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 7, 2002, <http://westlaw.es> .

<sup>231</sup> OBESO RIESS, C. y PICH ROSELL, V.: “El devengo del IVA en las ejecuciones de obras inmobiliarias (comentarios al informe elaborado por el Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo de 22 de mayo de 2002)”, *Estudios Financieros*, n.º 233-234, 2002, pág. 100.

La adición, por la Ley 24/2001, a la LIVA del artículo 75.Uno.2.bis supuso, una rápida reacción por parte del legislador a fin de corregir los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001. En efecto, artículo 75.Uno.2.bis de la LIVA prescribe que cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, el IVA se devengará «en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio».

El artículo 147 del RD Legislativo 2/2000 se incluye dentro del Título I del Libro II de dicha Ley, por su ubicación, habrá que entender que sólo afectará a las ejecuciones de obra en relación con bienes inmuebles<sup>232</sup>. La DGT ha venido sosteniendo en numerosas consultas que «si la voluntad del legislador hubiera sido la de establecer o señalar de forma expresa una regla de devengo aplicable al total de contratos de los que resulten destinatarias las Administraciones Públicas, la referencia no se habría hecho al artículo 147 que se ha citado, sino al artículo 110 del mismo cuerpo normativo, que es el que regula con carácter general el cumplimiento de los contratos y la recepción»<sup>233</sup>.

---

<sup>232</sup> El artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas dispone:

1. «A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en el artículo 110.2 [este artículo se refiere al acto formal de recepción para entender que el contrato está cumplido por el contratista] concurrirá un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

Dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato.

2. Si se encuentran las obras en buen estado y con arreglo a las prescripciones previstas, el funcionario técnico designado por la Administración contratante y representante de ésta las dará por recibidas, levantándose la correspondiente acta y comenzando entonces el plazo de garantía. Cuando las obras no se hallen en estado de ser recibidas, se hará constar así en el acta y el director de las mismas señalará los defectos observados y detallará las instrucciones precisas fijando un plazo para remediar aquéllos. Si transcurrido dicho plazo el contratista no lo hubiere efectuado, podrá concedérsele otro nuevo plazo improrrogable o declarar resuelto el contrato.

(...)

5. Podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato.
6. Siempre que por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aun sin el cumplimiento del acto formal de recepción, desde que concurren dichas circunstancias se producirán los efectos y consecuencias propios del acto de recepción de las obras y en los términos en que reglamentariamente se establezcan».

<sup>233</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0505-03 de 08/04/2003.

Así pues, la regla de devengo contenida en el artículo 75.2.bis de la LIVA sólo será aplicable a las ejecuciones de obra a los que se refiere el artículo 147 del RD Legislativo 2/2000, es decir, los relacionados con bienes inmuebles (artículo 120 del RD Legislativo 2/2000). En tal caso, el devengo se producirá en el momento de la recepción de la obra, admitiéndose recepciones parciales, o, por razones excepcionales de interés público, cuando se acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público<sup>234</sup>.

Comenta OBESO RIESS y PICH ROSELL que «la ausencia en el ordenamiento jurídico español de precepto alguno equivalente al referido artículo 147 en el ámbito de la ejecución de obra para particulares (dificultado además por el principio de autonomía de las partes, que habilita a las mismas para acordar lo que estimen conveniente en cada caso) impedía al legislador extender una interpretación unificada del devengo de IVA al ámbito de la obra privada, razón por la cual la modificación legislativa operada guardó silencio acerca de las ejecuciones de obra en este ámbito»<sup>235</sup>.

Con la adición del artículo 75.Uno.2.bis de la LIVA parece que el legislador pretendía clarificar el devengo de estas ejecuciones de obra<sup>236</sup> al mismo tiempo que se apoyaba la interpretación que venía sosteniendo la Dirección General de Tributos que, como hemos visto anteriormente, para el caso de ejecución de obra regulada por la Ley 38/1999 de Ordenación de la Edificación el devengo del impuesto se producía con el acto de la recepción de la obra.

A fin de aclarar la situación planteada con motivo de la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo, así como el estado actual de esta cuestión, transcribimos parte de la respuesta de la DGT en la consulta vinculante n.º V0963-05: «en cuanto a los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de marzo de 2001, en la que, de forma muy resumida, el Alto Tribunal señaló que la expedición de certificaciones de obra, en tanto que indicativa de la realización de entregas parciales de la parte de obra ejecutada, determinaba igualmente el devengo del Impuesto, hay que indicar que esta sentencia fue dictada para la unificación de la doctrina, lo cual plantea,

---

<sup>234</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0277-04 de 17/11/2004.

<sup>235</sup> OBESO RIESS, C. y PICH ROSELL, V.: “El devengo del IVA...”, 2002, *op. cit.* pág. 100.

<sup>236</sup> *Ibidem*, pág. 99.

aunque se trate de una única sentencia<sup>237</sup>, la cuestión del alcance que haya de darse a este pronunciamiento. Sobre este particular, el artículo 98.2 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, señala:

“Si la sentencia declara que ha lugar al recurso, casará la impugnada y resolverá el debate planteado con pronunciamientos ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida”.

Del contenido de este precepto ha deducido la doctrina que en los casos en que la Sentencia es desestimatoria, como ocurre en la sentencia de 5 de marzo de 2001 que se ha citado, la misma no produce efecto alguno...

Por consiguiente, no cabe entender que haya modificación sustancial alguna en los criterios aplicables para la determinación del momento del devengo de estos contratos de ejecución de obra pública... El cambio introducido por la Ley 24/2001 en el artículo 75 de la Ley 37/1992, viene a precisar con claridad que el momento de la recepción es el que determina el devengo, lo que, por otra parte, ya mantenía la doctrina de este Centro...

Por todo ello, la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, en cuanto aquélla no determina que se cumplan las condiciones requeridas en la Ley del mismo, no determinará en ningún caso por sí misma el devengo del Impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como ésta se configura en el Impuesto»<sup>238</sup>.

En resumen, y sin perjuicio de que el artículo 147.5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas recoge expresamente que «podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato», la DGT sigue manteniendo el criterio de no considerar el devengo del IVA por la mera emisión de los certificados de obra en las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas<sup>239</sup>.

---

<sup>237</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2003 al recurso n.º 896/1998, se vuelve a pronunciar en el mismo sentido que la de 5 de marzo de 2001.

<sup>238</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0963-05 de 30/05/2005.

<sup>239</sup> Entre las muchas consultas planteadas a la DGT respecto a esta cuestión podemos citar las siguientes: 1058-02 de 01/07/2002; 1070-03 de 30/07/2003; 0505-03 de 08/04/2003.



### 9.3 Operaciones de tracto sucesivo.

En la mayoría de las prestaciones de servicios es imprescindible el transcurso de un cierto tiempo para su ejecución, sin embargo, existen prestaciones de servicios cuyo elemento esencial es la ejecución sostenida en el tiempo como sucede en los arrendamientos, quizás el prototipo de operaciones más representativas a las que nos referimos. La duración sostenida y periódica de las prestaciones es, justamente, lo que induce a las partes a celebrar el contrato. Las partes no eligen, entonces, que el contrato sea de tracto continuado o sucesivo: la función económico-social que persiguen, en cada caso, impone ese carácter<sup>240</sup>.

La doctrina hace continuas alusiones a la categoría de contratos de tracto sucesivo y continuado, aunque no aparecen definidas de forma explícita en el Código Civil. LACRUZ BERDEJO clasifica las prestaciones desde el punto de vista temporal en<sup>241</sup>:

- Instantáneas, transitoria o de tracto único cuando se realiza en un solo acto o momento jurídico.
- Duradera, continuativa, o de tracto continuo cuando sin fraccionarse se prolonga, definida o indefinidamente, en el tiempo.
- Periódica, a plazos, o de tracto sucesivo, cuando la prestación, integrada como objeto unitario de una sola obligación, se fracciona en prestaciones parciales que deben realizarse en periodos de tiempo iguales o no.

Para el IVA, el devengo de las operaciones de tracto sucesivo y continuado son tratadas de forma común. El primer párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA<sup>242</sup> dispone que en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado el Impuesto se devengará «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción»<sup>243</sup>.

---

<sup>240</sup> PEÑA GONZÁLEZ, C.: “Los contratos de tracto sucesivo”, <http://www.derecho.udp>.

<sup>241</sup> LACRUZ BERDEJO, J. L. *et al*: *Elementos de Derecho Civil II*, V. I, segunda edición, *Dikinson*, 2000, pág. 53.

<sup>242</sup> De conformidad con lo establecido por el artículo 64.1 de la Directiva 2006/112.

<sup>243</sup> Hay que señalar que el artículo 8.Uno de la LIVA (y el artículo 15.1 de la Directiva 2006/112) otorga de forma expresa el carácter de “bienes corporales” al «gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía». Sin embargo, el devengo del IVA de estas entregas rompe con el principio general recogido en el artículo 75.Uno.1 de la LIVA y se equiparan con las prestaciones de servicios de

La situación que el legislador atiende en el primer párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA, no es el de una operación cuya contraprestación se descompone en una serie de pagos, lo que sólo sería posible si se conociera la duración exacta de la misma y que no es el caso en muchas de estas prestaciones, sino que contempla aquellos casos en que «existen diversas prestaciones de servicios que dan lugar a los correspondientes hechos imponibles distintos y autónomos unos de otros, a pesar de que aquellas prestaciones tengan su origen en un único y mismo contrato. Por tanto, lo que se fracciona no es el pago sino la prestación, y este fraccionamiento de la prestación produce diversas obligaciones con entidad suficiente para constituir cada una de ellas un hecho imponible distinto, autónomo e independiente»<sup>244</sup>.

ALONSO GONZÁLEZ considera que «en realidad, hay una prestación de servicios única con un precio único, más, en aras de evitar cuantificaciones difíciles o imposibles se descompone, en el plano fiscal, en múltiples y sucesivas prestaciones de servicios, cada una de ellas un hecho imponible diferente y autónomo»<sup>245</sup>.

A veces no resulta fácil distinguir entre un contrato de tracto sucesivo o ante uno de tracto único cuyo precio se aplaza en el tiempo. Con relativa frecuencia encontramos diferentes consultas a la DGT sobre la procedencia o no de calificar una determinada prestación de servicios como de tracto sucesivo<sup>246</sup>.

---

tracto sucesivo o continuado, más acordes con su verdadera naturaleza. Así pues, este tipo de suministros tendrán la consideración de entregas de bienes de tracto sucesivo o continuado.

<sup>244</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 425.

<sup>245</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del Tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 336.

<sup>246</sup> A título de ejemplo destacamos las siguientes:

- Una entidad mercantil adquiere derechos audiovisuales de diversos clubes de fútbol para su posterior venta. Dichos derechos corresponden a la comunicación y distribución de forma periódica y continuada en el tiempo de los partidos de fútbol de 1ª y 2ª División durante cierto número de temporadas. El precio acordado por la adquisición se establece en función de diversas variables (cedente de 1ª o 2ª División, clasificación final obtenida, número de partidos retransmitidos, etc.). El pago del precio se realiza sin una periodicidad concreta mediante liquidaciones provisionales que se ajustarán al final de cada temporada según las variables indicadas. La DGT responde que «el devengo del IVA en la adquisición de los derechos audiovisuales de los clubes de fútbol por la entidad a que se refiere el escrito de consulta se producirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.Uno.2 de la Ley 37/92 y, en ningún caso, se aplicará el artículo 75.Uno.7 de la misma Ley. Todo ello sin perjuicio de lo previsto en el artículo 80, apartado seis de la reiterada Ley en virtud del cual “si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido”. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 2162-03 de 10/12/2003.

La regla especial de devengo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA supone (con la limitación que impone el segundo párrafo del mismo artículo y a la que nos referiremos más tarde) subordinar el devengo del Impuesto al momento que libremente han pactado las partes, postura que la doctrina la califica como realista y adaptada a este tipo de contratos. Situar el devengo en otro momento traería consigo verdaderos problemas para determinar la base imponible, o problemas de liquidez si se espera a la finalización de la prestación en caso de que fuera posible determinarlo.

Unir el devengo con el momento en que sea exigible la parte del precio, no implica aceptar el criterio de caja para estas operaciones porque la obligación tributaria nace cuando resulta exigible, con independencia del momento en que efectivamente se cobre la parte correspondiente. A estos efectos, se considera exigible la parte del precio cuando «con arreglo a Derecho y de acuerdo con los pactos suscritos, el prestador de los servicios tenga derecho a exigir del destinatario el pago del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe»<sup>247</sup>.

Lo que sí se va a producir es un desfase temporal entre el devengo del Impuesto y el consumo de los bienes o servicios prestados. Especialmente controvertida, en lo que respecta a la facturación de los suministros, resultó ser la aplicación del RD Ley de 5/1992 que dispuso la elevación del tipo general del IVA al 15% a partir del 1 de agosto de ese año. Comenta ZURDO RUIZ-AYÚCAR que, aunque la operación era legal, en

- 
- En otra consulta se plantea el devengo de la prestación de servicios que realiza cierta entidad dedicada a la logística relacionada con campañas de promoción publicitaria y marketing. Cada campaña publicitaria suele tener una duración de entre tres y nueve meses si bien la facturación del servicio se lleva a cabo por períodos mensuales, pactándose el cobro en los treinta, sesenta o noventa días siguientes a la expedición de cada factura. Responde la DGT que la «dilación en el tiempo es necesaria para la producción del servicio de logística y manipulado de bienes, ya que el volumen de ambos no se concreta con exactitud a la firma del mismo. No obstante, dicha circunstancia no convierte un contrato de tracto único en otro de tracto sucesivo o continuado, en el que la duración sostenida y periódica de las prestaciones es, justamente, el elemento causal del mismo. En este sentido, no cabe afirmar que el contrato comporte la ejecución de las obligaciones que de él dimanen de forma escalonada en el tiempo; en efecto, su ejecución es única, agotándose en la prestación del servicio de manipulación y franqueo derivados de cada campaña publicitaria.

Por consiguiente, el devengo del Impuesto tendrá lugar a medida en que... [se] efectúe el manipulado, franqueo y logística derivados de las campañas de publicidad en que participe, sin que el momento en que resulte exigible el precio resulte relevante a estos efectos, excepto en el caso de que su percepción sea anterior al devengo en cuyo caso el Impuesto se devengará en ese momento». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1022-05 de 09/06/2005.

<sup>247</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1201-98 de 02/07/1998.

realidad encubría una elevación retroactiva de los tipos impositivos, pues «toda facturación posterior al 1 de agosto de 1992 [fecha de entrada en vigor del Real Decreto], devengada desde dicha fecha, aun por prestaciones anteriores a consumidores, podría repercutirse con los tipos elevados»<sup>248</sup>.

También ha sido muy criticada esta regla especial de devengo cuando surgían clientes morosos. Es verdad que el artículo 80 de la LIVA permitía la recuperación del IVA que fue repercutido pero que no se llegó a cobrar mediante la modificación de la base imponible del Impuesto; pero el sujeto pasivo a menudo se veía obligado a esperar durante un largo periodo de tiempo a la resolución judicial para rectificar dichas bases<sup>249</sup>. Este tipo de situaciones provocaron dos cambios legislativos sobre la recuperación del IVA; la establecida por la Ley 66/1997 y la más reciente correspondiente a la Ley 62/2003, así como el RD 87/2005 que modifica el artículo 24 del RIVA sobre la modificación de la base imponible<sup>250</sup>.

Continuando con el devengo de las operaciones de tracto sucesivo o continuado, la Directiva 2000/65/CE modificó la redacción original de la Sexta Directiva para este tipo de operaciones. En la actualidad, la redacción del artículo 64.2 de la Directiva 2006/112 dispone que «los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado periodo se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año».

---

<sup>248</sup> ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Tratado sobre el IVA...*, 1993, *op. cit.*, pág. 302.

<sup>249</sup> A título de ejemplo destacamos las siguientes consultas planteadas a la DGT:

- Ante el cese en los pagos por parte del arrendatario, la DGT comenta que el devengo del Impuesto «se produce en el momento en que resulta exigible el precio de dicho arrendamiento, con independencia de que el arrendatario haya hecho efectivo el mismo. Por consiguiente, [el arrendador], estará obligado a ingresar las cuotas repercutidas derivadas del arrendamiento en tanto subsista la relación arrendaticia». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0487-99 de 09/04/1999.
- En relación con un contrato de franquicia que da lugar a una operación de tracto sucesivo. «El Impuesto se devenga a medida que los pagos se hacen exigibles... La existencia de procedimientos judiciales en marcha, en la medida que no haya producido la extinción de la relación contractual y el consiguiente cese en la exigibilidad de los pagos, no interrumpirá el devengo del Impuesto, que seguirá produciéndose mientras los pagos sigan siendo exigibles en cumplimiento del contrato». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1647-99 de 23/09/1999.

<sup>250</sup> Para una lectura más completa sobre esta cuestión me remito al artículo de RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal», *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006.

El preámbulo de esta Directiva 2000/65/CE, reconoce que se trata de evitar una evasión fiscal para los casos de prestaciones continuas. En referencia a esta Directiva comenta VICTORIA SÁNCHEZ que:

- a) Nos hallamos ante una norma que establece una facultad para los Estados miembros, de la que éstos pueden o no hacer uso.
- b) Se trata de un precepto anti-fraude, que trata de evitar ciertas evasiones fiscales que se realizaban articulando periodos de exigibilidad desproporcionadamente largos en el caso de operaciones de tracto sucesivo de larga duración. Lo que se hace, en definitiva, es facultar a los Estados miembros para introducir normas que garanticen que en estos casos el devengo del Impuesto se efectuará, al menos, una vez al año (no se aclara si el año debe computarse a partir del inicio de la operación o si se trata de un año natural, que como tal concluye el 31 de diciembre)<sup>251</sup>.

La Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, recoge la opción establecida en la Directiva 2000/65/CEE e introduce un segundo párrafo al artículo 75.Uno.7 con la siguiente redacción: «no obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha».

En sentido contrario, se puede decir que la norma anterior no se aplicará en las operaciones de tracto sucesivo o continuado en las que se han pactado precio y momento de la exigibilidad y ésta se ha establecido con periodicidad inferior al año. Además, se entiende que en aquellas operaciones que no se haya determinado el momento de su exigibilidad (o no se haya pactado precio), pero la prestación ha finalizado antes del 31 de diciembre, no hay que esperar hasta esta fecha para determinar el devengo del IVA, sino que el Impuesto se devengará cuando concluya la prestación del servicio.

---

<sup>251</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Novedades tributarias para el año 2002 en materia del IVA”, *Estudios Financieros*, n.º 227, 2002, pág. 32.

Al recoger el segundo párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA las operaciones en las que “no se ha pactado precio”, con independencia de su posible aplicación en algunos supuestos de suministros cuya tarificación sea regulada administrativamente, su utilidad irá dirigida principalmente hacia aquellas operaciones realizadas a título gratuito. Comenta VICTORIA SÁNCHEZ que «para los autoconsumos de bienes y servicios existen dos reglas de devengo: si se efectúan en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, se aplicará el artículo 75.Uno.7, segundo párrafo LIVA; en otro caso, se aplicará el artículo 75.Uno.5 LIVA»<sup>252</sup>. Con la redacción del párrafo que estamos comentando la LIVA aclara y da coherencia a la parca regulación que la misma contiene sobre el devengo de las operaciones de autoconsumo que, con excepción de determinados casos de afectación de bienes, se limita a prescribir que se producirá «cuando se efectúen las operaciones gravadas» lo que obliga a remitirse a los devengos propios de cada tipo de operación conforme a su propias características.

La redacción de este segundo párrafo del artículo 75.Uno.7 resulta confuso cuando se trata de aplicar a aquellas operaciones de tracto sucesivo o continuado en el que la exigibilidad de los pagos se producen en intervalos irregulares de tiempo siendo algunos de ellos de duración superior al año. Esta situación, por ejemplo, suele darse con relativa frecuencia en los arrendamientos de locales de negocios (que no están exentos del IVA) cuando se establecen periodos de carencia en el pago de las cuotas correspondientes.

Del contenido de este párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA, parece desprenderse que estos tipos de contratos deben ser considerados como un todo, de tal forma que cuando llegue el momento de devengo, la cuota correspondiente se determinará en función del tiempo transcurrido desde el inicio de la operación hasta ese momento minorado por la cuota ya pagada. Por supuesto, en caso de existir pagos anticipados se produciría el devengo del Impuesto por la cantidad anticipada y tendría que replantearse la base de la operación en su totalidad para volver a aplicar la regla que acabamos de exponer<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Novedades tributarias...”, 2002, *op. cit.*, pág. 33.

<sup>253</sup> La DGT a la consulta sobre un arrendamiento cuyo periodo de exigibilidad es superior al año comenta que, en el supuesto de que se produzcan pagos anticipados, «se producirá, asimismo, el devengo parcial de dicho arrendamiento en el momento del cobro parcial del precio y por los importes efectivamente percibidos. Dichos pagos anticipados, en el caso de que se produzcan antes del 31 de diciembre...

Resulta clarificadora, en relación con la interpretación que realiza la DGT sobre la norma que estamos comentando, el caso planteado en relación a un arrendamiento de locales de negocio en los que se establecen periodos de carencia de renta, bien porque deben efectuarse obras de acondicionamiento cuyo importe se compromete a sufragar el arrendatario, o bien por que se acuerda un tiempo de acomodo del nuevo arrendatario. «En el caso de que en el arrendamiento de un local de negocio, en el que el arrendatario asume la ejecución de obras de acondicionamiento del mismo, obteniendo y pactándose un periodo de carencia de renta, la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación durante todo el contrato de arrendamiento, que incluirá la totalidad de las rentas satisfechas en metálico más el valor de mercado de la obra efectuada por el arrendatario, siempre que la suma de ambos no sea inferior al valor de dicho contrato de arrendamiento en el mercado [art. 79.Uno de la LIVA]. En este supuesto y según lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7 el devengo del Impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación del arrendamiento, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, siempre que el periodo de carencia de rentas fuera superior y hasta la fecha en que finalice la carencia si este plazo fuera inferior a 31 de diciembre.

En el caso de que la carencia de renta se otorgue en atención a un razonable periodo de ocupación por el nuevo arrendatario, sin que la misma corresponda a una minoración en la contraprestación por la asunción por el arrendatario de obligaciones u otras prestaciones en favor del arrendador, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción efectiva, sin que resulte pertinente incrementar la base imponible en la cuantía que teóricamente corresponda al período de carencia de rentas fijado en el contrato»<sup>254</sup>.

Según se desprende de la respuesta anterior, la DGT no ha optado por una interpretación sencilla en la aplicación del Impuesto, que podría consistir en considerar que las prestaciones, a que se obliga el arrendatario, se correspondan de forma íntegra con el lapsus de tiempo correspondiente a la falta de pago de las cuotas del

---

reducirán, en su caso, la base de cálculo, constituida por el importe total del arrendamiento, sobre la que se realiza la determinación de la parte proporcional que se devenga a dicha fecha». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0489-03 de 04/04/2003.

<sup>254</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 2003-04 de 24/11/2004.

arrendamiento, y a partir de la conclusión del periodo de carencia se establecería una “nueva” relación determinada por el simple arrendamiento. Resulta curioso cómo en este caso, si la contraprestación del arrendatario es de una cuantía elevada, la interpretación de la DGT sobre la aplicación del segundo párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA puede dar lugar a un retraso en la recaudación de las cuotas del IVA, efecto contrario al que se pretendía con la actual redacción.

El tercer y último párrafo del artículo 75.Uno.7 (que estaba recogido en la redacción original de la LIVA), dictamina que «se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1 precedente». Con esta precisión, la LIVA aclara que la regla de devengo correspondiente a las operaciones de tracto sucesivo no será de aplicación, por ejemplo, a los arrendamientos financieros cuando éstos sean considerados entregas de bienes al comprometerse el arrendatario a ejercitar la opción de compra; por el contrario, sí que resultaría aplicable tratándose de prestaciones de servicios<sup>255</sup>.

Como comentario final sobre el devengo de las operaciones de tracto sucesivo o continuado traemos a colación aquellas realizadas para una Administración Pública, o también para una entidad cuya actuación deba ajustarse a lo previsto en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. La LIVA no contiene ninguna regla especial al respecto, por lo que será de aplicación lo establecido en el artículo 75.Uno.7 de la Ley.

Sin embargo, y a pesar de que el artículo 4 del RD Legislativo 2/2000 admite la “libertad de pactos”<sup>256</sup>, el artículo 99.4 del mismo RD Legislativo ordena que «la Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato».

---

<sup>255</sup> CALVO VÉRGEZ, J: “En torno al devengo del IVA en los Contratos de Arrendamiento Financiero: análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 noviembre 2004”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 7-8, 2005, <http://westlaw.es>.

<sup>256</sup> El artículo 4 del RD Legislativo 2/2000 dispone que «la Administración podrá concertar los contratos, pactos y condiciones que tenga por conveniente, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico o a los principios de buena administración y deberá cumplirlos a tenor de los mismos, sin perjuicio de las prerrogativas establecidas por la legislación básica en favor de aquella».



En consecuencia, ante un contrato de tracto sucesivo o continuado acordado con una Administración Pública, el devengo del Impuesto se produciría, como mucho, al término de los dos meses siguientes a la fecha de expedición del documento que acredite la realización parcial del contrato, salvo, claro está, que se acuerde la exigibilidad del pago con anterioridad al referido momento, o que se produzca el pago de forma anticipada<sup>257</sup>.

Sobre la cuestión anterior, la DGT solicitó la opinión a la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda (31-7-1997), ésta informó que «uno de los límites del principio de libertad de pactos establecido en el artículo 4 de la Ley de Contratos [en la actualidad la referencia habría que entenderla al mismo artículo del RD Legislativo 2/2000], es que dichos pactos no han de ser contrarios al ordenamiento jurídico, debiéndose entender comprendido en este término, como es obvio, la propia Ley de Contratos y en concreto su artículo 100 [99 del actual RD Legislativo]... y no puede ser modificado en virtud del principio de la libertad de pactos,... [Pero] las Comunidades Autónomas pueden dictar normativa propia que establezcan en su ámbito territorial plazos diferentes a los previstos en el precepto analizado»<sup>258</sup>.

Por lo tanto, en defecto de normativa autonómica, serán de aplicación los plazos establecidos en el artículo 99 del RD Legislativo 2/2000 y el devengo del IVA, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, se producirá en la forma que acabamos de comentar.

---

<sup>257</sup> Este criterio ha sido mantenido por la DGT en diferentes consultas, por ejemplo, la 1201-98 de 02/07/1998 ó 0558-03 de 23/04/2003.

<sup>258</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1201-98 de 02/07/1998.

## Capítulo 10.

### Devengo del IVA en las operaciones internacionales.

La generalidad del IVA explica que el impuesto se proyecte no sólo sobre las operaciones de comercio interior, sino también sobre el comercio internacional. No obstante, en este ámbito aparecen una serie de características específicas que justifican el tratamiento particular que la LIVA realiza sobre las mismas y que afectan en particular al devengo del Impuesto.

El artículo 13 del Acta Única introdujo en el Tratado de la CEE una fase temporal, que finalizó el 31 diciembre 1992, para que los Estados miembros tomaran las medidas oportunas con objeto de establecer el Mercado interior. En principio, la creación de este espacio único debía suponer, entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera. Por lo tanto, la regulación de las operaciones cuyo lugar de realización afectara a dos Estados miembros (operaciones intracomunitarias), deberían recibir el mismo trato que las realizadas en el interior de cada Estado; lo que a su vez implicaría aplicar el principio de tributación en origen, es decir, el vendedor repercutiría el IVA y liquidaría con la Administración del Estado origen de la operación y la deducción de las cuotas soportadas por el adquirente seguiría el mecanismo normal del Impuesto.

Este objetivo no pudo lograrse en el momento de entrada en funcionamiento del Mercado interior. Como explica la Exposición de Motivos de la LIVA, «los problemas estructurales de algunos Estados miembros y las diferencias, todavía importantes, de los tipos impositivos existentes en cada uno de ellos, incluso después de la armonización, han determinado que el pleno funcionamiento del Mercado interior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo se alcance después de superada una fase previa definida por el régimen transitorio»<sup>259</sup>.

Tradicionalmente se esgrime como causa última que impide la superación del régimen transitorio la disparidad de tipos impositivos entre los distintos Estados de la

---

<sup>259</sup> La duración del régimen transitorio se estimó hasta el 31 de diciembre de 1996 (artículo 28.Decimotercero de la derogada Sexta Directiva), en la actualidad sigue en vigor y no parece cercano el establecimiento del régimen definitivo.

Unión Europea. La unificación de los tipos es un asunto complicado pues, como comenta LASARTE ÁLVAREZ, «las leyes nacionales están obligadas a incorporar la Sexta Directiva [Directiva 2006/112] con el escaso margen de decisión que las normas comunitarias les otorgan en puntos concretos de su regulación; desde luego, no pueden adoptar decisiones relevantes sobre operaciones sujetas o no sujetas, exentas o no exentas; ni siquiera sobre ámbito de aplicación de tipos de gravamen reducidos. La consecuencia es inevitable: sólo cabe articular una política propia en un impuesto de tanta significación recaudatoria a través de la cuantía de los distintos tipos impositivos»<sup>260</sup>.

Efectivamente, salvo que se establecieran complicados sistemas de compensación entre Estados, la tributación en origen presenta grandes dificultades, «cualquier sistema que ofrezca la posibilidad de deducir en un Estado miembro cuotas que se han pagado en otro supone un desplazamiento de los ingresos del IVA recaudados directamente por cada Estado miembro»<sup>261</sup>. Si admitiéramos esta posibilidad, y no existiera compensación entre Estados, los países más industrializados obtendrían una clara ventaja recaudadora puesto que, en la cuota impositiva por IVA que un consumidor final satisface en un país, parte de ella correspondería al valor añadido en ciertas etapas del proceso de elaboración del producto por empresas establecidas en países más industrializados. Por lo tanto, en última instancia, parte de esta cuota llegaría a las arcas de las Haciendas de los países más industrializados, en la medida que las empresas establecidas en dichos países contribuyeron a añadir valor a los productos.

El régimen transitorio trata de salvar las dificultades que origina la tributación en origen procurando que la recaudación del IVA se efectúe en el Estado de destino. El problema consiste en articular un método adecuado que, siguiendo esta lógica, evite situaciones sin imposición o, por el contrario, de doble imposición. Además, el procedimiento ha de ser eficaz en una doble dirección: en primer lugar, debe ser un mecanismo operativo que no provoque obstáculos o formalidades a la hora de que los bienes pasen por las fronteras interiores de la Unión Europea, de manera que no aporte

---

<sup>260</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.: “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 111, 2004, pág. 127.

<sup>261</sup> MORENO VALERO, P. A.: “Situación actual de la armonización del IVA y perspectivas de futuro”. *Hacienda Pública Española*, n.º 152, 2000, <http://westlaw.es>.

complejidad ni exceso de deberes formales a los sujetos pasivos del IVA. En segundo lugar, al mismo tiempo, deben introducirse en ese sistema las necesarias técnicas de control de modo que las distintas Administraciones nacionales puedan comprobar con facilidad el cumplimiento de las obligaciones fiscales<sup>262</sup>.

Grosso modo, la solución del régimen transitorio del IVA consiste (tal y como dispone el artículo 32 de la Directiva 2006/111) en localizar la entrega de bienes en aquél Estado en que se encuentren los mismos en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente, con independencia de que la persona que realice el transporte sea el proveedor, el adquirente o un tercero<sup>263</sup>. El artículo 32 de la Directiva 2006/112 se complementa con el artículo 138.1 de la misma que dispone la exención para este tipo de entregas.

Para evitar que la operación se quede sin gravar y conseguir la tributación en el Estado de destino, el sistema del IVA define como hecho imponible la “adquisición intracomunitaria” realizada por quien adquiere los bienes.

A lo largo de nuestro estudio deberemos tratar algunos supuestos especiales que harán variar el esquema simple y general que aquí hemos planteado. Sin embargo, como primera excepción a la regla general, hay que señalar que la tributación en destino no se cumplirá cuando el adquirente no sea un empresario ni profesional sino un particular. En este caso la entrega está gravada en origen y la adquisición en el país de destino constituye un supuesto fiscalmente irrelevante, salvo en los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos<sup>264</sup> y en las entregas de bienes efectuadas por empresarios

---

<sup>262</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.: “El IVA y las operaciones...”, 2004, *op. cit.*, pág. 124.

<sup>263</sup> No obstante, el artículo 36 de la Directiva 2006/112 dispone que «en el caso de que los bienes expedidos o transportados por el proveedor, el adquirente o un tercero hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o el montaje».

La norma anterior está recogida en el artículo 68.Dos.1 de la LIVA, si bien sólo será aplicable cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15% de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados».

<sup>264</sup> Las entregas de medios de transporte nuevos, tal y como quedan definidas en el IVA, tributarán siempre en destino incluso en el caso de que el adquirente sea un particular. Por otra parte, hay que tener en cuenta que aunque se trate de una transmisión ocasional de un vehículo de transporte nuevo realizada por un particular, automáticamente, éste adquiere la condición de empresario o profesional en el Estado desde el que sale el bien.

en el régimen de ventas a distancia cuando se superen determinados límites<sup>265</sup>. En estos dos casos, y pese a que el adquirente sea un particular, se cumple la regla general de entrega sujeta pero exenta en origen y plenamente gravada en destino<sup>266</sup>.

Para estudiar el devengo del IVA en las operaciones internacionales vamos a distinguir dos categorías de operaciones; las que se establecen entre los Estados miembros y las de comercio exterior, propiamente dichas, que entrañan intercambios comerciales con territorios terceros excluidos del ámbito de armonización del IVA.

### 10.1 Operaciones intracomunitarias.

A pesar de que la LIVA no contiene como hecho imponible propio y específico las “entregas intracomunitarias de bienes”, sin embargo, resulta útil utilizar dicho término para indicar una entrega, como cualquier otra, que tiene la particularidad de que los mismos son transportados de un Estado miembro a otro de la Comunidad<sup>267</sup>. En nuestra normativa, la exención en las entregas intracomunitarias<sup>268</sup> viene recogida en el artículo 25.Uno de la LIVA siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España<sup>269</sup>.

---

<sup>265</sup> Hay que señalar que los empresarios de las ventas a distancia que tributen en el Estado de llegada deberá hacer el oportuno ingreso, en ese otro Estado, del IVA que hayan repercutido, y aún podrán recuperar el IVA soportado por las adquisiciones necesarias para su obtención en el Estado miembro donde están establecidos.

<sup>266</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (V): El hecho imponible”, en *Derecho Tributario: Parte especial*, Coordinador FALCÓN Y TELLA, R., 2002, <http://iustel.com>.

<sup>267</sup> A la luz del concepto de adquisición intracomunitaria y entregas de bienes en nuestra normativa, FERNÁNDEZ GONZÁLEZ define la entrega intracomunitaria como «la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del Impuesto a cualquiera de los demás Estados miembros, por el transmitente, el adquirente o un tercero que actúe en nombre o por cualquiera de los anteriores». FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: “El IVA en las operaciones intracomunitarias”, *Estudios Financieros*, n.º 220, 2001, pág. 27.

<sup>268</sup> La exención en las entregas intracomunitarias no afecta a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo (artículo 94 de la LIVA).

<sup>269</sup> El artículo 13 del RIVA desarrolla las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que sea aplicable la exención prevista en el artículo 25.Uno de la LIVA, entre los que se encuentra la exigencia del Número de Identificación Fiscal del adquirente (no necesariamente proporcionado por el Estado miembro de destino físico de los bienes), que tiene el claro objetivo de facilitar el seguimiento de la operación a fin de que la operación no se quede sin imposición.

Asociado a las “entregas intracomunitarias”, el artículo 15.Uno de la LIVA define las adquisiciones intracomunitarias como «la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

De la definición se desprende los elementos constitutivos de las adquisiciones intracomunitarias, de forma que podemos asegurar lo siguiente:

- Quedan excluidas las prestaciones de servicios. La adquisición intracomunitaria siempre tratará sobre bienes corporales.
- Es necesario el transporte de los bienes de un Estado miembro a otro Estado miembro.
- Es indiferente quien realice el transporte.

Definido el concepto de adquisición intracomunitaria, el artículo 13.1 de la LIVA las considera como hecho imponible cuando sean efectuadas a título oneroso «por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional»<sup>270</sup>. Así a las características antes mencionadas sobre la naturaleza sustantiva de la operación, para su sujeción al IVA español habrá que añadir:

- El transmitente ha de ser un empresario o profesional y el adquirente otro empresario o profesional o bien persona jurídica que no actúe como tal<sup>271</sup>.
- La adquisición, correlativa a la entrega, ha de producirse en territorio español.

---

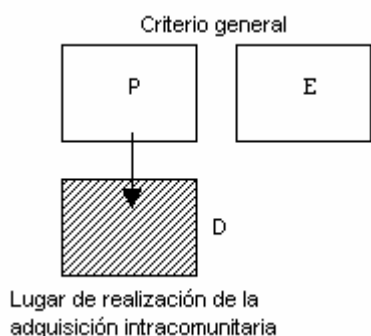
<sup>270</sup> Este mismo artículo 13.1 de la LIVA, delimita una serie de operaciones que no deben ser consideradas como adquisiciones intracomunitarias; lo que no implica que la operación escape al gravamen del IVA, sino que lo harán bajo la figura de otro hecho imponible.

<sup>271</sup> Se tratan de personas jurídicas (fundaciones, asociaciones, organismos públicos,...) que en el Impuesto no actúan como empresarios o profesionales. Estas personas jurídicas que, en el ámbito de las operaciones interiores, no son sujetos pasivos sino que operan como consumidores finales, se convierten en sujetos pasivos del Impuesto cuando realizan una adquisición intracomunitaria.

También hay que tener en cuenta que el artículo 14 de la LIVA excluye del hecho imponible de adquisición intracomunitaria (salvo opción voluntaria de sujeción) las adquisiciones efectuadas por las personas que, en el punto 2 de la Exposición de motivos de la LIVA, se recogen bajo el título de “personas en régimen especial” con el objetivo de impulsar el régimen transitorio por el de tributación en origen, siempre que el volumen de sus adquisiciones, en el año precedente o en el año en curso, no supere la cifra de 10.000 euros.

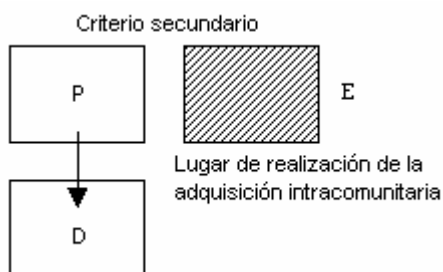
Respecto a este último guión, hay que destacar la compleja regulación del sistema del IVA sobre el lugar en donde se realiza la adquisición intracomunitaria. Según el artículo 40 de la Directiva 2006/112, las adquisiciones intracomunitarias se localizan en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente.

Ahora bien, en el supuesto en que un empresario establecido en un Estado miembro E ordena al proveedor (que se encuentra en el Estado miembro P) el envío de mercancías a otro Estado D, en donde toma la posesión de las mismas, cabe preguntarse cuál es el Estado en donde se considera realizada la adquisición intracomunitaria.



Si el adquirente suele realizar operaciones en el Estado miembro D, como será lo normal, tendrá un número de identificación a efectos del IVA en D y la adquisición intracomunitaria se produce en dicho Estado D, bajo el número de identificación de ese Estado que es en donde culmina la compra realizada.

Sin embargo, el artículo 41 de la Directiva 2006/112 establece un criterio secundario<sup>272</sup> para el caso en que el empresario establecido en E comunique el número de identificación de ese Estado al proveedor (necesario, por otra parte, para que el proveedor pueda aplicar la exención de su venta).



En este caso, la localización de la adquisición intracomunitaria sería la del Estado en que está establecido el adquirente y no el de destino como prescribe la regla general.

<sup>272</sup> Estos criterios están recogidos en la normativa española en los artículos 71.Uno (criterio general) y 71.Dos (criterio secundario).

Aunque el mecanismo general de las operaciones intracomunitarias se basa en una entrega exenta en origen y una adquisición sujeta y no exenta en destino, el artículo 26 de la LIVA establece la exención de ciertas adquisiciones intracomunitarias (aunque también lo estén las correspondientes entregas en origen) en razón de una simplificación en la gestión del Impuesto y de la perseguida neutralidad del mismo. Estas operaciones son:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado no sujeta o exenta.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado exenta del Impuesto<sup>273</sup>.
- Las adquisiciones intracomunitarias que formen parte de una operación triangular<sup>274</sup>.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en el régimen especial de devoluciones a empresarios y profesionales no establecidos (artículo 119 de la LIVA), el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Sobre el devengo de las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 76 de la LIVA dispone que se producirá «en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley». Por lo tanto, serán de aplicación las normas establecidas en el artículo 75. Uno de la LIVA, tratadas anteriormente, si bien contemplado bajo un punto de vista opuesto, ya que ahora lo que produce el devengo del Impuesto es la adquisición y no la entrega.

Sin embargo, existe una diferencia importante con respecto a las normas reguladoras del devengo del Impuesto en las operaciones interiores. El segundo párrafo

---

<sup>273</sup> Hay que destacar que, gracias a esta precisión, se encontrarán exentas del IVA las adquisiciones intracomunitarias correspondientes a bienes destinados a Organismos caritativos y filantrópicos, en las condiciones establecidas en el artículo 44 de la LIVA que regula las importaciones de los bienes destinados a estos organismos.

<sup>274</sup> En una operación triangular intervienen tres sujetos pasivos, situados en tres Estados de la Unión europea, y sólo un transporte intracomunitario (con lo que se despeja cualquier duda sobre la posibilidad de considerar dos operaciones intracomunitarias). Esta operación tiene una regulación especial que pretende una aplicación más sencilla del Impuesto y básicamente consiste en gravar sólo una operación interior subsiguiente a una adquisición intracomunitaria utilizando la técnica de inversión del sujeto pasivo.



del artículo 76 de la LIVA dispone que «no será de aplicación el apartado dos del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones».

La Directiva 2006/112 no hace referencia sobre el devengo del IVA cuando se produzca un pago adelantado con motivo de una próxima adquisición intracomunitaria (tampoco lo hacía la Sexta Directiva). En cambio, nuestra normativa expresamente prohíbe el devengo del Impuesto en relación con estos pagos anticipados. Parece que la LIVA considera que sólo tiene sentido el hecho imponible de la adquisición intracomunitaria cuando materialmente se realiza la correspondiente entrega.

En la normativa comunitaria volvemos a encontrarnos, en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, la distinción entre los concepto de devengo y exigibilidad que, como comentamos en su momento, se corresponden con nuestros conceptos de hecho imponible y devengo respectivamente.

Así, el artículo 68 de la Directiva 2006/112 dispone que el Impuesto se devengará «en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes. La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro». Por otra parte, el artículo 69 de la misma Directiva prescribe lo siguiente:

1. Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto será exigible el día 15 del mes siguiente a aquél en que se haya devengado.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura contemplada en el artículo 220, cuando dicha factura haya sido expedida antes del día 15 del mes siguiente al de la fecha de devengo del impuesto.

Estimo que la transposición literal del artículo 69 de la Directiva 2006/112 a nuestra normativa, rompería con el esquema tradicional de nuestro sistema tributario sobre el devengo de un impuesto instantáneo como es el IVA, sin que, en la práctica, suponga una diferencia importante respecto del contenido del artículo 76 de la LIVA. El apartado 1 del mencionado artículo 69 pospone el devengo del Impuesto hasta el día 15 del mes siguiente a aquél en que se realizó la operación; sin embargo, esta norma queda

prácticamente invalidada al prevalecer la fecha de la factura sobre la referida al día 15 del mes siguiente (apartado 2 del mismo artículo). Por otra parte, la expedición de la factura tenderá a coincidir con el momento del embarque o de la recepción, con lo que, en la práctica, para estas operaciones tienden a coincidir los dos conceptos comunitarios de devengo y exigibilidad.

La contabilización de las operaciones intracomunitarias no presenta aspectos realmente destacables respecto de las operaciones interiores. En las entregas intracomunitarias, debido a que están exentas, no habrá que consignar ningún asiento especial sino el motivado por la venta, con independencia de que el destino de los bienes sea otro Estado miembro.

El devengo del IVA por estas adquisiciones intracomunitarias, siempre que sea deducible, dará lugar para el adquirente a un cargo en la cuenta 472 “Hacienda Pública, IVA soportado” y un abono simultáneo a la cuenta 477 “Hacienda Pública, IVA repercutido”<sup>275</sup>. Suponiendo una regla de prorrata del 100%<sup>276</sup> el asiento a realizar en el momento de devengo sería:

$tx$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$tx$
------	--	--	---	--	------

$t$  = tipo impositivo, que vendrá dado por la naturaleza del bien adquirido.

$x$  = base imponible que, según el artículo 82 de la LIVA, se determinará de la misma manera que en las operaciones interiores.

Este registro contable no produce efecto sobre la tesorería, puesto que el adquirente de los bienes repercute el IVA por cuenta del proveedor y, suponiendo la prorrata del 100%, se lo deduce como IVA soportado ya que no existe movimiento alguno de dinero. Sin embargo, con este proceder se deja constancia contable de la adquisición intracomunitaria realizada.

<sup>275</sup> ICAC. Consulta 13 del BOICAC n.º 12. Marzo de 1993.

<sup>276</sup> En caso de que el sujeto pasivo esté sometido a la regla de prorrata con un porcentaje distinto, la parte no deducible será considerada como mayor coste del bien adquirido, al igual que ocurre con una operación interior.

La LIVA establecía la obligación de expedir factura<sup>277</sup> por las adquisiciones intracomunitarias. La exigencia de la autofactura se justificaba por la enorme disparidad del contenido de las facturas expedidas en origen, lo que movió al legislador hacia la creación del “documento equivalente” para los intercambios intracomunitarios<sup>278</sup>.

En la actualidad, a partir de la entrada en vigor de la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social que modificó el artículo 165 de la LIVA sobre reglas especiales en materia de facturación, no es exigible la referida autofactura, puesto que la Directiva 2001/115/CE armonizó las condiciones de facturación en la Unión Europea, unificando el contenido de las facturas. Después de la Directiva 2001/115, las facturas que se expidan como consecuencia de una operación intracomunitaria tendrán un contenido análogo al que contempla el artículo 6 de nuestro Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003). Sin embargo, la desaparición de la autofactura no provoca un tratamiento contable distinto de las operaciones intracomunitarias al que resultaba con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo Reglamento de facturación<sup>279</sup>.

El artículo 9.3 de la LIVA define como operación asimilada a una entrega de bienes, a efectos exclusivos del IVA, «la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último». Hay que señalar que bajo este concepto de operación asimilada, no es obligatorio que el destino de los bienes sea otro establecimiento del empresario o profesional, sino que pueden ser consignados en almacenes cuya explotación correspondan a terceras personas. La operación, aunque supone la salida de bienes con destino a otro Estado miembro, sino que no puede ser considerada como entrega, en sentido estricto, pues los bienes no salen de la propiedad del sujeto pasivo.

---

<sup>277</sup> Denominada legalmente documento equivalente hasta el 31-12-2002, o de forma usual “autofactura”, y que contenía el IVA de la operación, tanto el repercutido como el soportado, además, la autofactura constituía un requisito formal para ejercer el derecho a la deducción.

<sup>278</sup> DE BUNES IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: “Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y Real Decreto 1496/2003”, *Estudios Financieros*, n.º 252, 2004, pág. 140.

<sup>279</sup> ICAC. Consulta 1 del BOICAC n.º 59. Septiembre de 2004.

Estos bienes han de afectarse a cualquiera de las necesidades de la empresa, no obstante, la LIVA establece una serie de exclusiones que limitan de forma notable el concepto de operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes<sup>280</sup>, quedando prácticamente reducidas a las transferencias de bienes de inversión y al envío de bienes para su almacenamiento como stocks en el otro Estado comunitario.

La LIVA no hace referencia al lugar de realización de estas “entregas” (tampoco la Directiva 2006/112), sin embargo, el artículo 16.2 de la LIVA, al amparo de lo establecido en el artículo 21 de la Directiva 2006/112, introduce el concepto de operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias<sup>281</sup>, por lo que se entiende que esta operación se realiza en el Estado miembro en donde tiene lugar la operación asimilada a la adquisición intracomunitaria.

Por lo tanto, para la LIVA, la operación asimilada a la entrega será una operación interior que provocará su correspondiente adquisición intracomunitaria asimilada. No obstante, el artículo 25.Tres de la LIVA declara exentas estas “entregas”, como si dicha operación hubiese sido realizada entre dos empresarios distintos. Es decir, lo que producirá el devengo del Impuesto será la operación asimilada a la adquisición no la correspondiente a su entrega. Con estas normas se trata de reproducir el juego normal de la exención en la entrega y la sujeción en destino.

Como tal operación interior exenta, resultaría innecesario la regla de devengo contenida en el artículo 75.Uno.6 de la LIVA, que sitúa el devengo de esta operación asimilada a la entrega de bienes «en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen». Bastaría con aplicar el tercer párrafo del artículo 76 de la Ley que dispone que «en los supuestos de afectación de bienes a que se refiere el artículo 16.2 de esta Ley, el devengo se producirá en el momento en que se inicie la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen»<sup>282</sup>.

---

<sup>280</sup> Artículo 9.3 de la LIVA (letras de la a hasta la g).

<sup>281</sup> Por supuesto, se exceptuará del concepto de operación asimilada a una adquisición intracomunitaria, las operaciones que, en virtud del artículo 9.3 de la LIVA, no tuvieron la consideración de operación asimilada a una entrega intracomunitaria (segundo párrafo del artículo 16.2 de la LIVA).

<sup>282</sup> Así pues, como comenta la DGT, no sería correcto declarar la correspondiente operación asimilada a la adquisición intracomunitaria cuando los bienes sean objeto de entrega a un tercero desconociendo la previa entrada de los bienes en consignación o depósito. Un tipo de “simplificación” como la comentada

Respecto al registro contable de este tipo de operaciones, la doctrina recomienda su registro en cuentas independientes de las operaciones interiores dentro del Grupo <sup>7283</sup>. La contabilización de este tipo de operaciones dependerá del grado de autonomía contable existente entre los respectivos establecimientos que se intercambian las mercancías. En el supuesto más general de que exista autonomía contable entre dichos establecimientos, la salida de las mercancías sería una operación irrelevante para el IVA, por lo tanto, el asiento a realizar sería <sup>284</sup>:

$x$ (434) Clientes, operaciones asimiladas	A    (7001) Transferencias de mercancías, operaciones asimiladas $x$
--	--

En principio, el importe  $x$  de los bienes transferidos debería coincidir con el valor neto contable de los mismos, pero nada impide que se acuerde otra valoración diferente, normalmente superior, lo que en el fondo implica un reconocimiento anticipado a nivel interno y desde el establecimiento del que se expide las mercancías, de las posteriores ventas realizadas en el otro Estado miembro. En este caso, existirá una sobrevaloración de las existencias en el establecimiento que las recibe así como la contabilización de unos ingresos que no han sido realmente realizados con terceros.

Esta circunstancia se debería tener en cuenta para la correcta determinación del resultado y de las magnitudes que intervienen en el mismo de acuerdo con el principio contable de correlación de ingresos y gastos. Una posible solución sería crear una cuenta acreedora, al final del ejercicio, que en el balance tendría la consideración de cuenta compensadora de la de “Clientes, operaciones asimiladas”. Dicha cuenta la denominamos “Margen no realizado en transferencias, operaciones asimiladas”, y su saldo acreedor tendría un significado parecido al que representa la cuenta “Envases y embalajes a devolver por clientes” con respecto a la cuenta de “Clientes”.

---

no se encuentra en la normativa comunitaria ni ha sido aceptada por la Comisión de la Comunidad Europea. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0766-97 de 14/04/1997.

<sup>283</sup> FLORES CABALLERO, M. y FLORES JIMENO, M. R.: “Contabilidad de operaciones asimiladas a la exportaciones intracomunitarias”, *Técnica contable*, 1996, pág. 800.

<sup>284</sup> Utilizamos las denominaciones seguidas por diversos autores como, FLORES CABALLERO, M. y FLORES JIMENO, M. R.: “Contabilidad de operaciones...”, 1999, *op. cit.*, pág. 800 y siguientes, o también, GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: “Contabilización del Impuesto... (I)”, 2003, *op. cit.*, pág. 48.

Así, suponiendo que los bienes se envían con un margen de beneficio constante:

$$k = \frac{\text{valor convenido}}{\text{valor contable}} \text{ con } k > 1$$

si al final del ejercicio el valor de las existencias en el establecimiento de llegada es  $y$  (existencias sobrevaloradas), se realizaría un asiento del siguiente tipo:

$y (k - 1)$ (7001) Transferencias de mercancías, operaciones asimiladas	a (438) Margen no realizado en transferencias, operaciones asimiladas $y (k - 1)$
---	---

En el ejercicio que efectivamente se realicen dichas transferencias a terceros, se volvería a realizar el mismo asiento pero en sentido contrario.

Si las transferencias se reciben en el territorio español desde otro Estado miembro, la operación estará gravada con el IVA correspondiente a nuestro territorio como adquisición intracomunitaria. Ahora el asiento a realizar sería:

$x$ (6001) Transferencias de mercancías, operaciones asimiladas	a (404) Proveedores, operaciones asimiladas $x$
---	---

Para recoger el devengo del IVA, siguiendo el criterio establecido para el registro de las adquisiciones intracomunitarias, se realizaría el asiento:

$t k$ (472) Hacienda Pública, IVA soportado	a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido $t k$
---	---

La base imponible  $k$ , con independencia del importe convenido entre los establecimientos situados en los distintos Estados, deberá ajustarse a las reglas establecidas para los autoconsumos por disposición expresa del artículo 82.Uno de la LIVA.

Aparte de las transferencias de bienes entre dos Estados miembros por parte del sujeto pasivo, la redacción actual del artículo 16 de la LIVA recoge bajo el epígrafe “operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes” otras transacciones a las que le faltan algún requisito para ser consideradas como adquisiciones intracomunitarias en sentido propio. En especial, el apartado 4 del artículo 16, considera operación asimilada a una adquisición intracomunitaria «cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes»<sup>285</sup>.

En principio parece difícil averiguar a qué tipo de operaciones se pueden estar refiriendo esta cláusula de salvaguarda. VICTORIA SÁNCHEZ pone como ejemplo, el caso de una transmisión de bienes efectuada entre un comitente francés y un comisionista español. «En este caso no hay en sentido estricto “obtención del poder de disposición” por parte del comisionista español, por lo que no existiría adquisición intracomunitaria de bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.1 de la LIVA»<sup>286</sup>.

## 10.2 Operaciones con terceros países.

El artículo 3 de la LIVA distingue tres ámbitos territoriales en los que se efectúan las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El territorio de aplicación del Impuesto (Península y Baleares), el territorio de la Unión Aduanera (aquí estarían también incluidas las Islas Canarias) y, finalmente, el territorio tercero o país tercero constituido por cualquier territorio distinto de los anteriores, entre las que se encuentran Ceuta y Melilla.

---

<sup>285</sup> ZURDO RUIZ-AYÚCAR comenta que dicha norma se está refiriendo a adquisiciones a realizar por los sujetos pasivos y de otros sujetos pasivos; no se podría extender el hecho gravable por asimilación a compras que un empresario realice a particulares por el mero hecho de que, realizadas interiormente las compras a sujetos pasivos, habrían generado la entrega imponible. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J.: *Tratado sobre el IVA...*, 1993, *op. cit.*, pág. 146.

<sup>286</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “El IVA y las operaciones de comercio internacional”, *Crónica Tributaria*, n.º 92, 1999, <http://westlaw.es>.

Este autor también pone como ejemplo de aplicación de la presente norma, el caso de un empresario de otro Estado comunitario que efectuase una venta bajo condición suspensiva a un empresario español poniendo los bienes en posesión de éste.

La normativa básica aplicable a las operaciones de comercio con los llamados terceros países están constituidas básicamente por los Reglamentos de la CEE: 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC) y 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento 2913/92. El CAC contiene las normas y procedimientos generales a fin de garantizar la aplicación de las medidas arancelarias establecidas a escala comunitaria en el marco de los intercambios de mercancías entre la Comunidad y los terceros países<sup>287</sup>.

La LIVA toma como referencia al Código Aduanero Comunitario en las operaciones que implican a territorios terceros, tanto para fijar el devengo del Impuesto a la importación, como la base imponible, régimen de exenciones...; si bien con algunas diferencias como tendremos ocasión de comprobar. La más evidente es el distinto ámbito territorial en el que se aplican ambas normativas. Para el CAC, las relaciones comerciales entre la Península y Baleares con Ceuta y Melilla se rigen por los mismos criterios que si se establecieran con un país no perteneciente a la Unión Europea, en cambio, Canarias está dentro del territorio aduanero<sup>288</sup>.

Sin embargo, en el IVA la situación es distinta. En el territorio de Canarias el IVA se sustituye por el Impuesto General Indirecto Canario. El artículo 3.Dos de la LIVA, delimita el ámbito de aplicación del Impuesto excluyendo a Canarias, por lo

---

<sup>287</sup> El régimen aduanero español será, básicamente, el mismo que el del resto de los Estados miembros, ya que la legislación comunitaria es directamente aplicable en esta materia en los Estados miembros. No obstante, resulta conveniente tener en cuenta la Circular de 13 de diciembre 2001, de la Secretaría General de Comercio Exterior, relativa al procedimiento y tramitación de las importaciones e introducciones de mercancías y sus regímenes comerciales, y que constituye una guía informativa práctica para los operadores comerciales ya que les proporciona, en un único texto, toda la información relativa a los regímenes comerciales de importación que se encuentran dispersos en un gran número de Reglamentos comunitarios.

<sup>288</sup> Aunque Canarias se encuentra dentro del territorio aduanero de la Comunidad, su regulación presenta ciertas peculiaridades que tienen su principal referencia en el Reglamento 1911/91 de la CEE, en el que se preveía la introducción progresiva del Arancel Aduanero Comunitario para las importaciones hasta el 31-12-2000, aunque, la Comisión Europea ha concedido una prórroga por la condición de ultraperifericidad de Canarias. Para un breve repaso sobre la evolución histórica de la fiscalidad en las Islas Canarias, puede consultarse: LÓPEZ AGUILAR, J. F. *et al*: "El hecho diferencial canario: ultra-perifericidad e insularidad", [http://www.fulp.ulpgc.es/newweb/publicaciones/vectorplus/articulos/vp18\\_11\\_articulo08.pdf](http://www.fulp.ulpgc.es/newweb/publicaciones/vectorplus/articulos/vp18_11_articulo08.pdf).

El gobierno de Canarias ha buscado que estas medidas transitorias tengan un carácter permanente dado el alejamiento de las Islas del mercado europeo, su condición insular y la carencia de recursos propios. En la cumbre de Ámsterdam de 1997, el Consejo aceptó la inclusión en el Tratado Europeo del artículo 299.2 que reconoce la necesidad de establecer medidas especiales para las regiones ultraperiféricas, como Canarias. Esta es la principal base jurídica de España para demandar a la Comisión Europea el mantenimiento permanente de las especificidades establecidas con carácter transitorio para las Islas. Con ello, se reconoce la ultraperifericidad de las Islas en la Carta Magna Europea, extremo que también está plasmado en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía de Canarias. <http://www.canarias.org/esp/negocios/ref/refeur.html>.



tanto, una partida de bienes que es enviada desde la Península o Baleares a Canarias, constituye a los efectos del IVA una exportación. Asimismo, los bienes procedentes de las Islas Canarias al entrar a la Península y Baleares se les aplicará el hecho imponible de importación a efectos del Impuesto.

Puesto que el objetivo del IVA es gravar el consumo final sin afectar a los medios de producción o prestación de servicios, hay que concluir que no deben gravarse aquellas entregas de bienes con destino a un país tercero. Además, es necesario que no resulten gravadas las exportaciones en orden a lograr que los productos comunitarios sean competitivos fuera del marco territorial de la Comunidad europea. Por esta última razón, también estarán exentas las prestaciones de servicios realizadas sobre bienes que seguidamente son transportados fuera de la Comunidad (artículo 21.3 de la LIVA).

La LIVA no define explícitamente el concepto de exportación, que viene a confundirse con el régimen de exenciones establecido en la Ley. Así, a efectos del IVA, se entiende que se ha producido una exportación cuando se den algunas de las operaciones exentas que se recogen en el artículo 21 de la LIVA.

En relación con las entidades sin fines lucrativos, y entre las operaciones exentas con motivo de una exportación, destacamos singularmente las previstas en el artículo 21.4 de la LIVA. Dicho artículo dispone la exención para «las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención»<sup>289</sup>. La exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición, quedando obligado el organismo autorizado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización<sup>290</sup>.

---

<sup>289</sup> Este reconocimiento corresponderá al Departamento de Gestión de la AEAT, previo informe del Departamento ministerial respectivo, en el que acredite que dichos organismos actúan sin fin de lucro. Artículo 9.1.4 del RIVA.

<sup>290</sup> Artículo 9.1.4 del RIVA.

### 10.2.1 Importaciones y operaciones asimiladas.

El gravamen de las importaciones por el IVA se justifica por la necesidad de establecer ajustes fiscales en la frontera para aquellos bienes que se incorporan al circuito económico de la Comunidad Europea, es decir, para que los bienes que llegan a la Comunidad tengan el mismo trato que aquellos que ya están dentro, liquidándose el Impuesto en propia aduana.

A pesar de que el CAC no proporciona una definición explícita del concepto de importación<sup>291</sup>, si se tiene en cuenta que tanto la Directiva 2006/112 como la LIVA disponen expresamente que quedan gravadas las operaciones de importación, parece clara la conveniencia de realizar una referencia explícita a dicho concepto a efectos del Impuesto. Así, el artículo 18.Uno de la LIVA define el concepto de importación de bienes como:

- 1º. «La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea<sup>292</sup> [bienes originarios de los Estados miembros y bienes procedentes de otros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros] o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica<sup>293</sup>.
- 2º. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior»<sup>294</sup>.

De la definición, ciertamente desfasada<sup>295</sup>, sobre el concepto de importación contenida en la LIVA se desprende que únicamente los bienes corporales serán

---

<sup>291</sup> Según el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales publicado por la Organización mundial de Aduanas (OMA), se define la importación como «la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera». *Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, 2000, capítulo 7, pág. 518, <http://data.datadiar.com/data/ntecnologias/newtecnofr/informh.htm>.

<sup>292</sup> La referencia a los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de Comunidad Económica Europea ha de entenderse realizada a los artículos 23 y 24 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

<sup>293</sup> En la actualidad, debido a la expiración del tratado de la CECA, este punto carece de sentido.

<sup>294</sup> Hay que tener en cuenta que la referencia a un “territorio tercero” que aquí se hace, debe entenderse según el artículo 3 de la LIVA que, como se comentó con anterioridad, no coincide plenamente con el concepto de territorio tercero del CAC. Esto provoca la inclusión de este número 2º en el artículo 18.Uno de la LIVA. Así, un bien originario de Canarias (cuyo territorio forma parte de la unión aduanera) está excluido del territorio de aplicación del IVA y a dichos bienes al entrar en la Península y Baleares se les aplica el hecho imponible de importación.

susceptibles de gravamen en el IVA por importación. Para el IVA, el hecho generador de las importaciones «está constituido por la mera entrada de un bien en un Estado miembro, independientemente de que exista, o no, una transacción y de que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, por un sujeto pasivo o por un particular»<sup>296</sup>.

El artículo 17 de la LIVA dispone que «estarán sujetas al Impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador»<sup>297</sup>. Si bien esta redacción tan rotunda queda muy matizada por la larga lista de exenciones que prevé la LIVA (artículos del 27 al 67), exenciones que obedecen a motivos muy diversos y entre las que nos interesa destacar las siguientes:

- Las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico (artículo 44.Uno):
  - 1º Los bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.

A estos efectos, se entiende por bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.
  - 2º Los bienes de cualquier clase, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.
  - 3º Los materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos, a título gratuito, por personas o

---

<sup>295</sup> La Directiva 2006/112 actualiza la redacción sobre el concepto de importación que contenía la Sexta Directiva y que dio lugar a la enrevesada redacción que contiene nuestro ordenamiento. El artículo 30 de la Directiva en vigor considera “importación de bienes” «la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.

Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad».

<sup>296</sup> Ver, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asuntos C-15/81 de 05/05/1982, apartado 14 ó C-39/85 de 23/01/1986, apartado 7.

<sup>297</sup> El artículo 86 de la LIVA considera importador al destinatario de los bienes importados, por cualquiera de los siguientes conceptos: adquirente, cesionario o propietario de los mismos o bien consignatario que actúa en nombre propio en la importación de dichos bienes.

entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

Estos bienes no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos, sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración<sup>298</sup>.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del Impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos previstos.

- Las importaciones de bienes desprovistas de carácter comercial que se envíen, en concepto de regalo, a las autoridades, corporaciones públicas o agrupaciones que ejerzan actividades de interés público en el territorio de aplicación del impuesto, por las autoridades, corporaciones o agrupaciones de igual naturaleza de un país tercero en prueba de amistad o buena voluntad (artículo 47.5.c de la LIVA).

Cuando se produce una importación las mercancías procedentes de terceros países requieren de forma inmediata una vigilancia por parte de las autoridades aduaneras (art. 37 del CAC). Estas mercancías deberán ser trasladadas, por la persona que haya efectuado dicha introducción, bien a la aduana designada por las autoridades aduaneras (o a cualquier otro lugar designado o autorizado por dichas autoridades) bien a una zona franca.

---

<sup>298</sup> La exención que aquí se contempla no alcanzará nunca a: los productos alcohólicos, el tabaco, el café, el té y los vehículos de motor distintos de las ambulancias. Artículo 44.Dos de la LIVA.

Por otra parte, el artículo 17 del RIVA ordena que la autorización administrativa se solicitará de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador, y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo. Se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento.

En general, las mercancías presentadas en aduana deberán ser objeto de una declaración sumaria que deberá contener la información necesaria para la identificación de las mismas (art. 44.1 del CAC). Cuando se realice la declaración sumaria de las mercancías, éstas deberán ser declaradas o ser objeto de una solicitud para recibir un destino aduanero. De especial interés, para el devengo del IVA en las importaciones de bienes, son los destinos aduaneros de introducción en una zona franca o en un depósito franco y el de su inclusión en un régimen aduanero<sup>299</sup>.

En las zonas y depósitos francos pueden almacenarse mercancías comunitarias y no comunitarias. Las mercancías que, provenientes de terceros países, entren en estos espacios no serán gravadas con derechos de aduana. Asimismo, aquellas que desde el interior de la Comunidad se dirijan a estos espacios se consideran como exportadas a efectos de aplicar beneficios fiscales o devolución anticipada de gravámenes.

La LIVA sigue un trato análogo y, en su artículo 23.Uno, establece la exención para las entregas de bienes «destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal»<sup>300</sup>.

Respecto de los regímenes aduaneros, puede decirse que, en general, son instrumentos al servicio del fomento de la exportación, para ello las mercancías procedentes de terceros países que entran en el ámbito de la Comunidad, se someten a

---

<sup>299</sup> Los destinos aduaneros establecidos en el Código Aduanero Comunitario son (art. 4.15):

- La inclusión de las mercancías en un régimen aduanero.
- Su introducción en una zona franca o en un depósito franco.
- Su reexportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad.
- Su destrucción.
- Su abandono en beneficio del erario.

A su vez, los regímenes aduaneros contemplados son (art. 4.16 del CAC):

- Despacho a libre práctica.
- Tránsito.
- Depósito aduanero.
- Perfeccionamiento activo.
- Transformación bajo control aduanero.
- Importación temporal.
- Perfeccionamiento pasivo.
- Exportación.

Para un estudio general sobre los destinos aduanero me remito al *Manual de Fiscalidad del Comercio Exterior*, editado por las Cámaras de Comercio, <http://www.camaras.org>.

<sup>300</sup> El artículo 50 del CAC describe el estatuto de mercancías en depósito temporal como aquellas que presentadas en la aduana se encuentran a la espera de que reciban un destino aduanero.

estos regímenes a fin de no satisfacer derechos de importación, quedando temporalmente suspendido la aplicación de dicho impuesto, por lo que muchos de ellos son referenciados en el CAC bajo la denominación genérica de régimen de suspensión. También el IVA contempla la exención mientras los bienes permanezcan en los citados regímenes<sup>301</sup>, sin perjuicio de los regímenes fiscales específicos del IVA recogidos en el artículo 24.Dos de la LIVA.

Con independencia de los regímenes aduaneros, el artículo 24.Dos de la LIVA establece unos regímenes específicos que tendrán el mismo régimen de exención que los aduaneros. En concreto, define los regímenes fiscales de perfeccionamiento activo y de importación temporal, así como el régimen de depósito distinto del aduanero al que haremos una referencia aparte.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero. Tanto el régimen aduanero como fiscal de perfeccionamiento activo tienen como finalidad permitir que se elaboren en territorio aduanero de la Comunidad mercancías cuyo destino final es ser exportadas fuera de ésta en forma de productos compensadores<sup>302</sup>.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios<sup>303</sup>, cuya importación temporal se beneficie de la exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

Entre las exenciones relativas a las zonas francas y a los regímenes aduaneros y fiscales, se encuentran también las prestaciones de servicios directamente relacionadas con estos regímenes así como las realizadas en dichos lugares. Es criterio de la DGT que dichas exenciones resultan procedentes siempre que se respete el efecto correlativo

---

<sup>301</sup> El artículo 24.Dos de la LIVA expresamente identifica los regímenes contemplados en esta Ley con los definidos en la legislación aduanera, así como su vinculación y permanencia.

<sup>302</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1507-01 de 20/07/2001.

<sup>303</sup> Canarias dentro del Reino de España.

que en general se produce como consecuencia de las prestaciones, es decir, un mayor valor de la mercancía cuando se ultime el régimen o abandonen las zonas francas, y siempre que no se distorsione la aplicación del Impuesto. Esto último sucederá, por ejemplo, cuando se intente repercutir el Impuesto a un sujeto pasivo que no ha recibido los servicios<sup>304</sup>.

Fijando nuestra atención sobre el devengo del IVA en las importaciones, la Directiva 2006/112 (artículos 70 y 71) remite a las reglas establecidas para el devengo de los derechos de aduana. En nuestra normativa, el primer párrafo del artículo 77.Uno de la LIVA resume lo dispuesto en la Directiva ordenando que «en las importaciones de bienes, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación».

Es evidente que la vinculación entre la deuda aduanera y el devengo del IVA, sin que esto implique que no puedan producirse exenciones propias en cada impuesto, responde a la intención de uniformar en lugar y tiempo los derechos aduaneros y el impuesto sobre el consumo. Esta coincidencia permite que el bien pueda circular por el interior de la Comunidad como si se tratase de un bien de producción interna. Sin embargo, esta ventaja tiene como contrapartida que para fijar el devengo del IVA se tenga que tener en cuenta la variada casuística que la legislación aduanera prevé para los bienes procedentes de un territorio tercero.

La situación más general es que la importación de un bien se realice con la intención de someterlo al régimen aduanero de “despacho a libre práctica”. Aunque no viene definido explícitamente en el CAC, el Convenio internacional para simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convenio de Kyoto) define el despacho a libre práctica como el régimen aduanero en virtud del cual todas las mercancías importadas pueden permanecer definitivamente en el territorio aduanero. Este régimen

---

<sup>304</sup> En este sentido ha de entenderse la respuesta de la DGT que considera que no está exento el arrendamiento de un bien en régimen de depósito distinto del aduanero. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V2357-06 de 27/11/2006.

implica el pago de los derechos y exacciones que puedan exigirse a la importación y el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras inherentes.

La mercancía despachada a libre práctica confiere a ésta la condición de mercancía comunitaria, si bien «para que el “despacho a libre práctica” se convierta en “despacho a consumo” o “importación a consumo” en el mercado interno de un Estado miembro, deben satisfacerse también los restantes impuestos indirectos que sean de aplicación como el IVA y, en su caso, los Impuestos Especiales»<sup>305</sup>.

El artículo 201 del CAC dispone que dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) El despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o
- b) La inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en la aduana de que se trate. Por ejemplo, si una empresa española introduce mercancías no comunitarias hacia un puerto convenido en España siendo posteriormente remitidas en tránsito hasta la aduana de Madrid, donde se despachan de importación, el devengo del IVA se produce cuando las mercancías se despacha de importación en la aduana de Madrid<sup>306</sup>.

Otras situaciones que darán origen a la deuda aduanera son:

- La introducción irregular<sup>307</sup> en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación o, si se trata de una mercancía

<sup>305</sup> ALBI IBAÑEZ, E y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L.: *Sistema Fiscal Español*, Vol.2, edición 1997-1998, Ariel Economía, pág. 980.

<sup>306</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0667-03 de 14/05/2003.

Por otra parte, el lugar donde los bienes son despachados a libre práctica es fundamental para determinar el lugar de realización de las importaciones. Como ejemplo, sirva la respuesta de la DGT cuando expresa que «definidas las importaciones como entradas de mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto, si la empresa española importa pescado congelado de Colombia y lo despacha a libre práctica en Italia, no realizará el hecho imponible importación en España sino en Italia». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0419-00 de 02/03/2000.

<sup>307</sup> «A los efectos del presente artículo, se entenderá por “introducción irregular” cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guión del artículo 177». Art. 202.1 del CAC.



que se encuentra en una zona franca o en un depósito franco, su introducción irregular en otra parte de dicho territorio.

La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular (art. 202 del CAC).

- La sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera (art. 203 del CAC).

- El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre (distinto a la sustracción a la vigilancia aduanera), salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado<sup>308</sup>.

La deuda aduanera se originará en el momento en que deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al origen de la deuda aduanera (art. 204 del CAC).

- El consumo o la utilización, en una zona franca o en un depósito franco, en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente, de una mercancía sujeta a derechos de importación<sup>309</sup>.

La deuda se originará en el momento en el que se consuma la mercancía o en el que se utilice por primera vez en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente (art. 205 del CAC).

En el supuesto de que las mercancías sean objeto de destrucción total o pérdida irremediable, no se originará deuda aduanera (artículo 206.1 del CAC). En esta situación, tampoco se devengaría el IVA a la importación para dichos bienes, puesto que no puede asimilarse a una entrega de bienes en el sentido que resulta de la normativa comunitaria; otra interpretación, supondría que se estaría sometiendo al

---

<sup>308</sup> El artículo 859 del Reglamento (CEE) 2454/93, desarrolla de forma extensa los incumplimientos que pueden considerarse sin consecuencias reales sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o de los distintos tipos de regímenes aduaneros.

<sup>309</sup> «En caso de desaparición de mercancías y si dicha desaparición no pudiese justificarse de forma satisfactoria ante las autoridades aduaneras, éstas podrán considerar que las mercancías han sido consumidas o utilizadas en la zona franca o en el depósito franco». Artículo 205.1 del CAC.

Impuesto la importación de unos bienes que no entrarán a formar parte del circuito comercial para el consumo en el interior de la Comunidad<sup>310</sup>.

Junto a los supuestos de importaciones en sentido estricto, el artículo 19 de la LIVA contempla una serie de operaciones asimiladas a las importaciones en las que no se producen una entrada de bienes propiamente dicha; más bien lo que sucede es una modificación de la situación de los bienes que en su día fueron motivo de una exención. De esta forma, si eventualmente no se cumplen los requisitos para los cuales se concedieron las exenciones, mediante este hecho imponible se consigue restablecer el equilibrio fiscal.

Entre las operaciones asimiladas a las importaciones incluidas en el artículo 19 de la LIVA (aparte de las operaciones relacionadas con buques y aeronaves, o en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares o de organismos internacionales), tenemos que destacar el punto 5 de dicho artículo que define como operación asimilada a la importación de bienes «las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 [zonas y depósitos francos] o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley [regímenes aduaneros y fiscales], de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26.Uno<sup>311</sup>, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos»<sup>312</sup>.

---

<sup>310</sup> En referencia a un robo efectuado en un depósito fiscal, el TJCE expresa que «el robo de mercancías, por definición, no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo. Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una entrega de bienes realizada “a título oneroso”, a efectos del artículo 2 de la Directiva... El principio de neutralidad fiscal no obliga en modo alguno a equiparar el robo de mercancías a una entrega de bienes y no constituye obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituye en cuanto tal una operación sujeta al IVA». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-435/03 de 14/07/2005, apartados 32 y 37.

<sup>311</sup> Este artículo se refiere a la exención de la adquisición intracomunitaria cuando la entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado no sujeta o exenta.

<sup>312</sup> La DGT ha manifestado reiteradamente que la salida de un bien que se encuentran al amparo de los artículos 23 y 34 de la LIVA, no debe calificarse como asimilada a la importación si ésta se realiza para una posterior entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros, por cuanto que su salida «no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, debiendo prevalecer esta última calificación que responde al destino real de los bienes». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V2253-05 de 07/11/2005.

Hay que señalar que no constituirá una operación asimilada a la importación, si no ha habido previamente una previa entrega, adquisición intracomunitaria, o prestación de servicio, exentas cualquiera de ellas del Impuesto<sup>313</sup>. Así se entiende el artículo 18.Dos de la LIVA cuando dispone que «no obstante lo dispuesto en el apartado uno [definición del concepto de importaciones de bienes], cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del Impuesto».

Como comenta ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, la redacción del artículo 18.Dos de la LIVA hace pensar que «la “entrada” en tales áreas o regímenes no supone una importación exenta (o con gravamen diferido o en suspenso), sino que todavía no hay importación»<sup>314</sup>.

Por lo tanto, como interpreta la Dirección General de Tributos, «las importaciones procedentes de terceros países determinarán una subsiguiente operación asimilada a la importación cuando los bienes relativos a dichas importaciones son objeto posteriormente de entregas o prestaciones de servicios exentas del Impuesto, al ser entonces aplicables las disposiciones del artículo 19.5, que comprende no sólo los abandonos del régimen de las mercancías cuya vinculación al mismo se ha producido por una previa entrega o adquisición intracomunitaria exentas, sino también de los abandonos de aquellas mercancías que han sido objeto de entregas o servicios exentos mientras permanecían vinculadas»<sup>315</sup>.

El artículo 77.Dos de la LIVA establece que el devengo de las operaciones asimiladas a las importaciones sucederá «en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican».

---

<sup>313</sup> Resolución de la Dirección General de Tributos 1/1994, de 10 de enero, correspondiente a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones relativas al régimen de depósito distinto del aduanero.

<sup>314</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, 1994, *op. cit.*, pág. 194.

<sup>315</sup> Resolución de la Dirección General de Tributos 1/1994.

En resumen, el artículo 77.Dos de la LIVA hace referencia a situaciones muy diversas, por supuesto, tiene perfecto sentido para las operaciones asimiladas a las importaciones distintas de las contempladas en los artículos 23 y 24 de la LIVA. También es aplicable para aquellos bienes que son destinados a las zonas y regímenes en ellos contemplados y que hayan sido objeto de operaciones exentas reguladas por los mismos artículos. En otro caso, la regla de devengo para estas importaciones habrían que referenciarlas al apartado uno del artículo 77. De todas formas, aun suponiendo que con la mera entrada en estas zonas o regímenes se produjese el hecho imponible de importación, ésta estaría exenta y se le aplicara, en consecuencia, el artículo 77.Dos de la LIVA, devengándose el Impuesto en el mismo momento con cualquiera de las dos suposiciones.

### **10.2.2 El régimen de depósito distinto del aduanero.**

El régimen de depósito distinto del aduanero se define en el apartado quinto del Anexo de la LIVA. Se trata de un régimen suspensivo que conlleva no exigir el Impuesto respecto de las operaciones que tienen por objeto los bienes que se encuentran al amparo de dicho régimen. Una vez concluido el régimen, no procederá exigencia del Impuesto si los bienes son exportados o son objeto de una entrega intracomunitaria, pero sí en el caso de que se destinen a su consumo en el territorio de aplicación del Impuesto<sup>316</sup>. La LIVA contempla dos modalidades para el régimen de depósito distinto del aduanero, según se aplique a los bienes objeto de Impuestos Especiales o a otros bienes con un significado distinto<sup>317</sup>.

En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, la letra a) del apartado quinto del Anexo de la LIVA dispone que «el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos

---

<sup>316</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Novedades introducidas por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2003 en materia de IVA (Ley 53/2002)”, *Estudios Financieros*, n.º 240, 2003, pág. 171.

<sup>317</sup> En la redacción original de la LIVA, este régimen sólo aplicable a los bienes objeto de Impuestos Especiales.

entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

A los efectos del párrafo anterior, la electricidad no tendrá la consideración de bien objeto de los Impuestos Especiales»<sup>318</sup>.

En relación con los bienes que no son objeto de Impuestos Especiales, la letra b) del apartado quinto del Anexo de la LIVA prescribe que «será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero»<sup>319</sup>.

El artículo 98.1 del CAC regula el régimen de depósito aduanero como aquél que «permitirá el almacenamiento en un depósito aduanero:

- a) De mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial,
- b) De mercancías comunitarias para las que una normativa comunitaria específica disponga, en razón de su inclusión en un depósito aduanero, el beneficio de medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías».

Ya la Directiva 95/7/CE<sup>320</sup> recogía en sus considerandos que «...resulta oportuno garantizar que el tratamiento fiscal aplicado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios referentes a los bienes situados bajo un régimen de depósito aduanero pueda también aplicarse a las mismas operaciones efectuadas con bienes colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero..., estas transacciones se

---

<sup>318</sup> La inclusión de este último párrafo está motivada por el nuevo Impuesto sobre la Electricidad (Ley 66/1997) en armonización con la normativa comunitaria. La Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, comenta que la nueva figura impositiva tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón.

<sup>319</sup> El segundo párrafo de la letra b) de este Anexo quinto también dispone la inclusión en este régimen para aquellos bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

Esta modalidad del régimen de depósito distinto del aduanero, termina ordenando que el régimen «no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos».

<sup>320</sup> Directiva de 10 de abril de 1995 por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido y al ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

refieren principalmente a las materias primas y a otros bienes negociados en los mercados de futuros internacionales y que conviene establecer una lista de los bienes cubiertos por estas disposiciones..., no obstante, conviene excluir de tales regímenes los bienes destinados a ser entregados en el comercio al por menor».

Por lo tanto, hay que entender que el régimen de depósito distinto del aduanero puede resultar aplicable a mercancías comunitarias no incluidas en el ámbito de una normativa comunitaria específica. También se podrán vincular a dicho régimen aquellas mercancías procedentes de un territorio tercero, una vez que hayan sido objeto de despacho a libre práctica, puesto que el despacho de una mercancía a libre práctica le confiere el carácter de mercancía comunitaria<sup>321</sup>. La competencia para autorizar dichos depósitos corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual determinará también las condiciones de su funcionamiento<sup>322</sup>.

El artículo 24.Uno.1.e de la LIVA declara exentas del Impuesto las entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen. Asimismo, estarán exentas las prestaciones de servicios relacionadas directamente con estas entregas y las relacionadas directamente con los bienes vinculados a este régimen (artículo 24.Uno.3)<sup>323</sup>.

En el supuesto de importación de bienes para ser destinados a un régimen de depósito distinto del aduanero, el segundo párrafo del artículo 77.Uno de la LIVA dispone que «el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen». Por otra parte, el artículo 65 ordena que estarán exentas del Impuesto «las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones».

---

<sup>321</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1285-04 de 31/05/2004.

<sup>322</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1839-01 de 10/10/2001.

<sup>323</sup> Ante la consulta planteada a la DGT sobre la delimitación de la exención de las prestaciones de servicios (en concreto sobre el traslado de mercancías) dentro de un almacén en el que también existe un depósito fiscal, responde que «no existe en el ordenamiento español normas específicas que permitan imputar que parte de los servicios prestados, en casos similares al consultado, corresponden a servicios exentos y cuales no, por lo que se deberá estimar la cifra atendiendo a criterios razonables [uno de los cuales puede ser] dividirlos atendiendo a la superficie de las dos zonas». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1652-03 de 16/10/2003.

A este respecto, la Resolución 1//1994 de la Dirección General de Tributos señala en referencia a los bienes objeto de Impuestos Especiales, únicos que podían vincularse a dicho régimen en ese momento pero perfectamente aplicable en este aspecto a todos los bienes incluidos en este régimen<sup>324</sup>, que «si el artículo 65 declara exenta la importación de bienes que se vinculan al régimen de depósito distinto de los aduaneros es porque, efectivamente, con la entrada en el territorio de aplicación del Impuesto y su inmediata vinculación al citado régimen se ha producido el hecho imponible y se ha devengado el Impuesto». Además, hay que tener en cuenta que el artículo 18 de la LIVA (que define el hecho imponible de importación) excluye expresamente a los bienes destinados a un régimen de depósito distinto del aduanero de la regla especial contenida en su apartado dos, el cual pospone el hecho imponible a la salida de los regímenes respectivos.

De de todo lo comentado, habría que deducir que el segundo párrafo del apartado uno del artículo 77 de la LIVA y el apartado dos del mismo artículo resultan repetitivos en relación con la importación de bienes destinados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

En resumen, podemos concluir:

- El devengo de las importaciones que, desde el momento de su entrada en el territorio de aplicación del Impuesto, se vinculan al régimen de depósito distinto de los aduaneros, se produce en el momento de la entrada en el ámbito espacial del Impuesto.
- No obstante, la referida importación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido mientras los bienes permanezcan al amparo del citado régimen. El abandono del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la pérdida de la eficacia de la exención aplicada y, como consecuencia, será exigible el Impuesto devengado en el momento de la entrada para su vinculación al régimen.

---

<sup>324</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0202-04 de 06/02/2004.

## **Parte III**

# **Alcance y medida del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin fines lucrativos**





## Capítulo 11.

### El IVA en las entidades sin fines lucrativos.

El artículo 9.1 de la Directiva 2006/112 considera “sujetos pasivos” del IVA «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». A su vez, el mismo artículo define las “actividades económicas” como «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

La noción de sujeto pasivo en la Directiva 2006/112 difiere de la establecida en nuestro ordenamiento. Para la normativa comunitaria, el sujeto pasivo equivale a empresario o profesional que realiza las operaciones gravadas por el Impuesto, y aplica el término “deudor del IVA” frente al Tesoro para referirse a quienes están constituidos en la obligación de liquidar el tributo, sea por repercutirlo, sea por el mecanismo de la inversión<sup>1</sup>.

En cambio, la LIVA mantiene el esquema tradicional en nuestra normativa de considerar al sujeto pasivo como aquél que debe cumplir la obligación de pagar la cuota tributaria (artículo 84 de la LIVA), que no se corresponde con el titular de una capacidad económica gravable, este titular lo sitúa el IVA, aunque de forma indirecta, sobre el consumidor final siguiendo la técnica de deducción y repercusión.

El artículo 36.1 de la LGT define al sujeto pasivo como «el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo» y, a continuación, añade que «no perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada

---

<sup>1</sup> ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, 1993, pág. 303.

tributo disponga otra cosa»<sup>2</sup>. Resulta oportuna la previsión de que la repercusión legal del tributo sobre otra persona no le hace perder su condición de sujeto pasivo ya que, de esta manera, serán los empresarios o profesionales a efectos del IVA que realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, los únicos deudores ante la Hacienda Pública.

Independientemente de la noción que la normativa comunitaria tiene sobre el concepto de sujeto pasivo del IVA, lo que sí parece claro es que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades sin fines lucrativos están sujetas al Impuesto como si fueran efectuadas por empresas mercantiles. La Directiva 2006/112 sólo excluye de la consideración de sujeto pasivo a los organismos de Derecho público en cuanto a las operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas (artículo 13).

Del contenido de la Directiva 2006/112, pudiera interpretarse que la sujeción al IVA de las actividades realizadas por las entidades sin fines lucrativos sería consecuencia de la conjunción del artículo 2, que define lo que es imponible, y de los artículos 132 y 133, que prevén la exención para determinados organismos sin fines lucrativos bajo determinados criterios establecidos por las normativas nacionales. Sin embargo, de la rotundidad con que se expresa el TJCE en relación con las operaciones sujetas al IVA, no parece necesario ningún tipo de razonamiento adicional para justificar la sujeción al Impuesto de estas entidades.

En el asunto C-08/03 este Tribunal, en relación con los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva [9.1 de la Directiva 2006/112], comenta que «se consideran sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna de las

---

<sup>2</sup> Nuestro sistema tributario introdujo el concepto de obligado tributario a nivel legal en la Ley 58/2003 General Tributaria. El artículo 35.1 de la LGT establece que «son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias». El informe de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de esta nueva Ley General Tributaria (enero de 2003), precisó que la utilización de esta terminología no obedece a la asunción de una determinada posición dogmática; simplemente, se ha acogido por su utilidad para abarcar las diferentes modalidades de sujetos y la generalización de su uso en la actual normativa. Se trata pues, de un concepto formal ante la evidente dificultad de encontrar un denominador común más allá de la exigencia del cumplimiento de obligaciones tributarias. RAMOS GIL, R.: “Los obligados tributarios”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Ed. Instituto de estudios Fiscales, 2004, pág. 231.

actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo. El concepto de “actividades económicas” se define en dicho apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en especial, de las operaciones que implican la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Este concepto de “explotación” se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas estas operaciones, independientemente de su forma jurídica.

De acuerdo con la finalidad de la Sexta Directiva, que, entre otros objetivos, pretende basar el sistema común del IVA en una definición uniforme del concepto de sujetos pasivos, la condición de tal debe apreciarse exclusivamente en función de los criterios enunciados en el artículo 4 de la Sexta Directiva»<sup>3</sup>.

En el mismo sentido, si bien en referencia a la normativa española de 1985, el Tribunal Supremo dictamina que resulta inoperante a efectos del IVA la no persecución de lucro, ya que este Impuesto recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios y las importaciones de bienes, y no los beneficios que de tal consumo, entregas, prestaciones o importaciones se obtengan; hasta el punto de que su devengo sería el mismo aunque aquéllas fuesen no ya exentas de lucro, sino ruinosas<sup>4</sup>. Y es que para la sujeción al IVA no se exige que las entregas sean con ánimo de lucro, lo que se exige es que sean habituales y onerosas<sup>5</sup>.

Sin embargo, el artículo 5.Uno.a de la LIVA especifica que «no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito»<sup>6</sup>. Diferentes autores señalan que esta norma encuentra su fundamento tanto en el hecho de que no se puede calificar como empresario o profesional a quien realizara operaciones exclusivamente gratuitas, pues carecería del mínimo ánimo de lucro necesario para todo empresario o profesional, como por el hecho de que la propia técnica del Impuesto supone que no se puedan

---

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-8/03 de 21/10/2004, apartados, 36 y 37.

<sup>4</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1992.

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 al recurso n.º 11269/1998.

<sup>6</sup> En consecuencia, dichas actividades no estarían sujetas al IVA ya que el artículo 4.Uno de la LIVA dispone que «estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

deducir las cuotas del IVA soportadas al no recaudar cuotas repercutidas por sus operaciones<sup>7</sup>.

Es evidente, que una entidad que se financia mediante donaciones, rendimientos de activos financieros, etc. que le permite entregar bienes o prestar servicios sin necesidad de cobrar precio alguno no actúa como un empresario o profesional en el sentido mercantil, pero también hay que tener en cuenta, como recuerda el Tribunal Supremo, «que no puede identificarse al empresario o profesional sujeto pasivo del IVA con el concepto civil o mercantil de empresario»<sup>8</sup>.

Efectivamente, en otra sentencia, el Tribunal Supremo aclara que no debe confundirse la naturaleza empresarial de una persona física o jurídica, con el ánimo de lucro a los efectos de considerar quién es sujeto pasivo del IVA. «A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido lo exigible es la naturaleza empresarial de la actividad que el sujeto pasivo desarrolla. Esta cualidad empresarial resulta de la ordenación de bienes y servicios con destino a la producción»<sup>9</sup>.

Al hilo de la última frase de esta Sentencia, el Tribunal debería haber matizado el término “con destino a la producción”. Estimo que uno de los condicionantes de esta expresión debe ser la existencia de un marco adecuado (sin necesidad de que llegue a la categoría de relación jurídica) en la que la entidad se relaciona con los destinatarios de sus productos o servicios, con independencia de que se presten de forma gratuita<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Sobre una relación de autores que comparten este criterio me remito a BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Ed. Centro de Estudios Financieros, 2002, pág. 28.

<sup>8</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 al recurso n.º 11269/1998.

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2004 al recurso n.º 7939/1999.

<sup>10</sup> Sobre este aspecto me remito a los comentarios realizados en relación con la Sentencia Tolsma (asunto C-16/93) en la introducción del capítulo 9 de este trabajo.

Sólo en este sentido se entiende la respuesta de la DGT sobre una fundación cuyos recursos provienen únicamente de una subvención nominativa, que íntegramente se aplica a proyectos y estudios encuadrados dentro del objeto fundacional, sin recibir a cambio ningún tipo de ingresos. «El desarrollo de proyectos de investigación y estudios sobre seguridad en el automóvil realizado por la Fundación consultante no supone por sí mismo el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de dicha Fundación, actividad empresarial que sí existirá cuando tales proyectos se desarrollen por la Fundación con el fin de explotar empresarialmente los resultados que se pretenden conseguir con los mismos, a través de la puesta en el mercado de dichos resultados mediante la realización por la Fundación de operaciones calificadas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de entregas de bienes o de prestaciones de servicios». SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 0989-04 de 15/04/2004.

Implícitamente la DGT está reconociendo que si los resultados de dichos estudios se hicieran públicos de forma gratuita y sin tener unos destinatarios claros, no existiría la relación necesaria para

La DGT mantiene un criterio restrictivo a la hora de valorar si las operaciones han sido realizadas exclusivamente de forma gratuita. Cuando los recursos de la entidad provienen de las cuotas de los socios, las operaciones que realice la entidad para sus asociados ordenando por cuenta propia factores de producción materiales y/o humanos, estarán sujetas al Impuesto, siendo las aportaciones efectuadas por los socios la correspondiente contraprestación recibida por la entidad<sup>11</sup>.

En cualquier caso, hay que señalar que entre las actividades desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos es necesario separar las de carácter empresarial, incluidas por tanto en el ámbito de aplicación del Impuesto, de aquellas otras que se sitúan al margen del mismo<sup>12</sup>. Otra cuestión es que muchas de las operaciones realizadas en este ámbito suelen estar exentas del IVA, como estudiaremos en el siguiente capítulo, y cuyo resultado no equivale a la no sujeción.

A continuación trataremos sobre las operaciones y aspectos más problemáticos que suelen aparecer en las entidades sin fines lucrativos en relación con el IVA.

### **11.1 Subvenciones vinculadas al precio.**

La LIVA niega la consideración de empresario o profesional a aquellas personas que realizan exclusivamente operaciones gratuitas, sin embargo, «no cabe afirmar que

---

calificar la operación de “prestaciones de servicios a título oneroso”, requisito necesario para que se dé el hecho imponible en el IVA, ni siquiera para asimilarla como tal en concepto de autoconsumo.

<sup>11</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 1936-04 de 25/10/2004.

Entre las numerosas consultas y resoluciones a este respecto, destaco la Resolución del TEAC que en referencia a una asociación deportivo-cultural comenta: «las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo no pueden ser consideradas como realizadas a título gratuito, porque la gratuidad es incompatible con la existencia de contraprestación, que se da claramente en el presente supuesto, ya que al menos tal contraprestación vendría constituida por las cuotas de los socios; cuotas que le dan derecho a participar en las actividades y servicios que desarrolla la Asociación». TEAC. Resolución n.º 00/2955/1998 de 21/02/2001.

<sup>12</sup> En este sentido la DGT manifiesta que las asociaciones de padres de alumnos no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en beneficio de terceros. En consecuencia, dichas asociaciones no están sujetas al IVA por las cuotas que reciben de sus asociados para la realización de las actividades propias de sus fines.

No obstante, si las asociaciones realizan actividades empresariales o profesionales según los términos definidos en el artículo 4 y 5 de la LIVA (servicio de acogida matinal y de tarde de niños, organización del servicio de comedor, el de transporte, venta de libros, organización de actividades extraescolares tanto deportivas como culturales,...) tendrá, solamente respecto de dichas actividades, la consideración de empresario o profesional y estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con relación a las mismas, sin perjuicio de la exención que puedan darse en algunas de ellas. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0181-05 de 09/05/2005.

unos determinados servicios [igual se puede decir de las entregas de bienes] se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o que por sí misma constituya la contraprestación de dichos servicios»<sup>13</sup>.

La razón para sostener que una determinada entrega o prestación de servicios no se presta de forma gratuita cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio, se encuentra de forma expresa en el artículo 73 de la Directiva 2006/112, al prescribir que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

Al incluir las subvenciones vinculadas al precio en la base imponible del Impuesto se pretende «someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación»<sup>14</sup>.

El Abogado General L. A. GEELHOED opina que la norma anterior debe considerarse una excepción a la regla general sobre el valor subjetivo de los bienes entregados o de los servicios prestados, ya que la base imponible para bienes o servicios es la contraprestación realmente percibida y no un valor estimado según criterios objetivos. Por lo tanto, «esta excepción debe interpretarse y aplicarse de manera restrictiva y estricta... Una interpretación estricta conlleva que sólo se puede recaudar impuestos sobre las subvenciones concedidas en cuanto se ven reflejadas en el precio de la operación. En efecto, si una subvención que hace bajar el precio estuviera completamente sujeta al impuesto, mientras que sólo influye parcialmente en el precio

---

<sup>13</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0221-05 de 14/02/2005.

En la consulta n.º 1908-04 (15/10/2004) sobre una asociación no lucrativa que actúa de forma exclusivamente gratuita, financiándose en su totalidad por subvenciones que se determinan una vez que se comprueban los gastos en que se han incurrido. La DGT responde que si por los servicios “gratuitos” la consultante percibe subvenciones vinculadas al precio, habrá que negar a dichos servicios el calificativo de gratuitos merced a dicha subvención la consideración de contraprestación por los servicios prestados.

<sup>14</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-381/01 de 15/07/2004, apartado 27.

de la operación pagado por el consumidor final, tiene como consecuencia que la autoridad fiscal en cuestión reciba más IVA que el perdido al conceder la subvención. Semejante compensación excesiva sería contraria al tenor de la norma excepcional recogida en el artículo 11.A.1.a de la Sexta Directiva [73 de la Directiva 2006/112] que no persigue más que una compensación por el impuesto realmente perdido como consecuencia de la subvención»<sup>15</sup>. Según este razonamiento, a la hora de aplicar el IVA a las subvenciones habrá que comprobar si éstas influyen en el precio final de los productos al consumidor final y, en caso afirmativo, hasta qué punto.

También hay que tener en cuenta que sólo tiene sentido incluir, en la base imponible del Impuesto, la subvención percibida por el empresario o profesional que se encuentre en el último eslabón de la cadena previa al consumo final del producto o servicio. Si se repercutiera el Impuesto en un estado intermedio de la producción, desde el momento en que el adquirente tuviera derecho a deducir totalmente el IVA soportado, sería inútil la aplicación de la regla especial y, al final, no se conseguiría el resultado perseguido, al contrario, el consumidor final terminaría pagando por el producto o servicio, así como el IVA correspondiente, por un valor inferior al real.

La inclusión en la base imponible de las subvenciones directamente vinculadas al precio, en principio, puede parecer razonable, sin embargo, el Abogado General F. G. JACOBS argumenta que «someter las subvenciones al IVA tiene escaso sentido, cuando no nulo. Al hacerlo, la autoridad pública simplemente recupera el dinero que ella misma u otra autoridad pública concedió; en este último caso gravar las subvenciones constituye una forma bastante enrevesada (y costosa) de reasignar los ingresos entre las autoridades públicas»<sup>16</sup>.

La distinción que hace la normativa comunitaria entre las subvenciones vinculadas al precio y las de otro tipo no está exenta de dificultades. Comenta F. G. JACOBS que «si bien resulta relativamente fácil considerar, en un primer momento, que están “directamente vinculadas al precio” las subvenciones cuyo importe se determina por referencia al precio de venta de los bienes entregados o los servicios

---

<sup>15</sup> Asuntos acumulados C-381/01; C-495/01; C-144/02; C-463/02. Conclusiones del Abogado General L. A. GEELHOED presentadas el 27/11/2003, apartados 53 y 55.

<sup>16</sup> Asunto C-384/95. Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 25/09/1997, apartado 12.



prestados, en función de las cantidades vendidas, o incluso en función del coste de los bienes o servicios ofrecidos gratuitamente al público, subsiste la mayor duda por lo que respecta a otros tipos de subvenciones, como las subvenciones denominadas de equilibrio o de funcionamiento, cuyo pago pretende sanear la situación económica de una empresa y que se conceden sin relación expresa con precio alguno. La inexistencia de diferencia sustancial alguna entre estos tipos de subvenciones (en la mayor parte de los casos, las subvenciones “directamente vinculadas al precio” tienen también un objetivo de saneamiento), unida a la posibilidad de que un Estado miembro transforme una subvención del primer tipo en una subvención del segundo, ponen de manifiesto la precariedad de la distinción, basada en criterios meramente formales (la manera en que se concede la subvención), y, por ende, la insuficiencia del tenor de la Directiva.

No obstante, puede considerarse que el tratamiento que la Directiva dispensa a las subvenciones se ajusta a la norma general según la cual debe existir una relación directa entre una prestación y la contraprestación efectuada. También podría justificarse basándose en que las subvenciones concedidas en relación con operaciones concretas pueden tener una incidencia más directa en la competencia<sup>17</sup>. Al menos superficialmente, parece haber mayores motivos para tratar dichas subvenciones como parte del precio abonado por el consumidor (o por cuenta de éste)<sup>18</sup>.

Por las razones que hemos expuesto, el artículo 78.Dos.3 de la LIVA obliga a incluir en el concepto de contraprestación para calcular la base imponible del Impuesto, «las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto». El segundo párrafo de este artículo expresa que «se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

---

<sup>17</sup> En cambio, el Abogado General L. A. GEELHOED opina que el argumento de fundamentar la sujeción de determinadas subvenciones, en función de su influencia sobre la competencia no es muy convincente. «La influencia en la competencia es una característica general de las subvenciones a los operadores económicos... [Además], el efecto derivado de la aplicación del IVA es limitado. El hecho de saber que el IVA debe deducirse de la subvención puede inducir a quien la concede a aumentarla en un cierto porcentaje con el fin de compensar ese IVA». Asunto C-184/00. Conclusiones del Abogado General SR. L. A. GEELHOED presentadas el 27/06/2001, apartado 16.

<sup>18</sup> Asunto C-384/95. Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 25/09/1997, apartados 15 y 16.

La redacción de este artículo sugiere una serie de cuestiones, muchas de las cuales, como trataremos de exponer, parecen que no están definitivamente resueltas; quizás porque la LIVA, en esta cuestión, se adentra con más detalle del necesario en aspectos esencialmente económicos y, como comenta ZURDO RUIZ-AYUCAR *et al*, «los esquemas económicos no son siempre fáciles de incardinar en el juego de normas tributarias; hay que precisar conceptos jurídicos que recojan la valoración económica, hay que definir estrictamente hechos impositivos, hay que evaluarlos con precisión y, sobre todo, hay que dictar normas de aplicación posible y generalizada»<sup>19</sup>.

Comentaremos brevemente los siguientes aspectos conflictivos:

- Concepto del término subvención en el IVA.
- Carácter sustantivo o no del segundo párrafo del artículo 78.Dos.3
- Calificación de una subvención como directamente vinculada al precio.
- La repercusión de la subvención vinculada al precio en la práctica.

Sobre el concepto de subvención en el IVA, la Abogada General STIX-HACKL opina que, en la normativa comunitaria, debe entenderse por subvención el «pago efectuado (por regla general por razones de interés general) por el sector público. En principio, la Directiva no atribuye un sentido especial a este término, y también el Tribunal de Justicia parece aplicar el concepto de “subvención” en el sentido indicado»<sup>20</sup>.

Tampoco la LIVA define explícitamente lo que entiende por subvención y en aras a la armonización del Impuesto, no parece pertinente acudir al concepto técnico de subvención dado por la Ley 38/2003 General de Subvenciones. ONDARRA ERDOCIA, al referirse sobre el concepto de subvención en el IVA, estima que con independencia de la denominación concreta utilizada «la subvención responde al concepto de ayuda sin contrapartida. El beneficiario no adquiere la obligación de efectuar entregas de bienes o prestaciones de servicios en favor del otorgante como

---

<sup>19</sup> ZURDO RUIZ- AYÚCAR, J.;GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; ZURDO RUIZ- AYÚCAR, I.: “Gravamen por IVA de las ayudas comunitarias al consumo de aceite de oliva”, *Impuestos*, tomo II, 1992, pág. 400.

<sup>20</sup> Asunto C-353/00. Conclusiones del Abogado General STIX-HACKL presentadas el 05/02/2002, apartado 36.

contraprestación de la ayuda. El otorgante tampoco está obligado en virtud de una previa obligación contractual, de responsabilidad civil, etc., frente al beneficiario»<sup>21</sup>.

Por lo tanto, no serán “subvenciones” lo que en realidad son contraprestaciones por los servicios prestados por la entidad subvencionada. Comenta BANACLOCHE PÉREZ que resulta habitual la creación de organismos o la constitución de sociedades, sobre todo con capital público, cuyos ingresos ordinarios son subvenciones y cuya actividad normal es efectuar entregas o prestar servicios al ente público que las creó o del que depende funcional o financieramente, de modo que, con tales organismos o sociedades, se ha introducido una alternativa empresarial en el mercado que debe estar sometida en su realización a las mismas consecuencias tributarias por el IVA, al menos, que se habrían producido de ser una empresa no subvencionada la que hubiera efectuado tales entregas o prestado iguales servicios<sup>22</sup>.

Sin embargo, la afirmación anterior hay que matizarla, puesto que las sociedades mercantiles, constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa. Esto lleva al Tribunal Supremo a dictaminar que las transferencias realizadas por el ente público a favor de la empresa mercantil «no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público... al margen por completo del concepto de hecho imponible [del IVA]»<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> ONDARRA ERDOCIA, J.: “IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. I Parte Estudio, 1999, <http://westlaw.es>.

<sup>22</sup> BANACLOCHE PÉREZ, J.: “El régimen de las subvenciones en el IVA-98”, *Impuestos*, V. 14 n.º 5, 1998, pág. 26.

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 al recurso n.º 8139/1999.

A raíz de varias sentencias del Tribunal Supremo en el mismo sentido y de la jurisprudencia comunitaria, la DGT en su consulta vinculante n.º V1107-07 de 25/05/2007, y en relación con la creación por parte del ayuntamiento de una empresa mercantil considera que, siempre que se den una serie de requisitos, la entidad mercantil no es más que un órgano técnico jurídico del ayuntamiento que la ha creado por lo que las relaciones internas entre dicho ayuntamiento y la consultante no determinarán la realización de operaciones sujetas al IVA. En concreto los requisitos que deben concurrir son:

- 1º La creación de la sociedad haya tenido lugar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases de Régimen Local, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
- 2º Su capital sea propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- 3º Tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente local que la ha creado.
- 4º Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.
- 5º No haya riesgo alguno de distorsión significativa de la competencia.

Por tanto, en las subvenciones directamente vinculadas al precio participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado.

Sobre el Carácter del segundo párrafo del artículo 78.Dos.3 de la LIVA pudiera considerarse que nos encontramos ante una norma de carácter aclaratorio y no sustantivo, de hecho la Ley del IVA de 1985 consideraba el concepto de las subvenciones vinculadas directamente al precio como concepto suficiente para determinar la base imponible, lo que ahora es el segundo párrafo del artículo 78.Dos.3 se introdujo en el desarrollo reglamentario de la misma, y «por el principio de reserva de ley que rige la determinación de ésta, es por lo que se debe entender que sólo fue una aclaración la que se produjo [en el RD 2028/1985]»<sup>24</sup>.

BLÁZQUEZ LIDOY opina que la naturaleza del segundo párrafo del artículo 78.Dos.3 es de carácter sustancial, y ello por las siguientes razones:

- i. «En primer lugar, porque así se había interpretado de forma constante antes de la Sentencia de 22 de noviembre de 2001 [Sentencia del TJCE sobre el asunto C-353/00]. Y una norma interna no muta de sustantiva a ejemplificativa por el hecho de que el Tribunal de Luxemburgo interprete el contenido de un precepto de la Directiva.
- ii. Porque el legislador español había tomado otra opción: todas las subvenciones de funcionamiento que pudieran incidir en el coste porque hubiera una relación directa e inequívoca entre precio y subvención pero no determinada en función del número de unidades o volumen de servicios, se integraba en la regla de prorrata. Se trataba de una regulación que, a nuestro parecer, si bien podría ir en contra de la Directiva, completaba y acotaba la norma de las subvenciones vinculadas al precio, de tal manera que estructuraba un régimen donde la seguridad jurídica se configuraba como valor prioritario.
- iii. Porque el contenido gramatical de la norma es claro. Es una norma imperativa (“se considerarán subvenciones vinculadas al precio”), como

---

<sup>24</sup> BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Las subvenciones en el IVA”, *Impuestos*, V. 16 n.º 6, 2000, pág. 130.

otras muchas que existen en nuestro código tributario. No hay que olvidar que cuando el legislador tributario ha querido establecer un supuesto enunciativo, se ha guardado añadir al término *se consideran* coletillas como *entre otras*.

- iv. Por último... porque en la tramitación de la Ley 3/2006 expresamente se contempló la posibilidad de reformar este precepto y no se llevó a cabo bajo la razón de que la modificación debía limitarse a la reforma de las subvenciones y la prorratea, motivo que parece de poca entidad si el artículo 78.Dos.3 párrafo 2 tiene carácter ejemplificativo y el objeto de la reforma era la mera adaptación a la jurisprudencia comunitaria»<sup>25</sup>.

La calificación de subvención directamente vinculada al precio es un ejercicio complejo, ZURDO RUIZ-AYÚCAR (en 1985) solicitaba «un amplio esfuerzo de clarificación reglamentaria para evitar sorpresas en el funcionamiento del Impuesto»<sup>26</sup>. Si consideramos que el segundo párrafo del artículo 78.Dos.3 de la LIVA se trata de una norma sustantiva y no meramente aclaratoria, se puede concluir que deben concurrir los dos requisitos siguientes para que una subvención se considere vinculada directamente al precio:

- La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.
- La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

Sin embargo, la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-184/00 puso de manifiesto que nuestra normativa no se ajusta del todo a la doctrina de este Tribunal<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La modificación de la LIVA en materia de subvenciones y prorratea por la Ley 3/2006 y la inconclusa reforma de las subvenciones vinculadas al precio (La adaptación de la LIVA a la jurisprudencia comunitaria)”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006, pág. 50.

<sup>26</sup> *Informe del IEE al proyecto de Ley del IVA*, Madrid 1985, pág. 129.

<sup>27</sup> VICTORIA SÁNCHEZ considera que tanto la norma española como la doctrina administrativa dictada al efecto se ajusta a los criterios mantenidos por el TJCE y en particular con la referida Sentencia sobre el asunto C-184/00. VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al IVA (comentario a la sentencia del TJ de las comunidades Europeas de 22-11-2001, asunto C-184/00)”, *Estudios Financieros (legislación, consultas y jurisprudencia)*, n.º 226, 2002, pág. 454.

Por el contrario, BLÁZQUEZ LIDOY no es de la misma opinión y estima que el verdadero motivo de la falta de adaptación de la normativa española a las sentencias del TJCE producidas sobre este tipo de subvenciones, consiste en el riesgo de que un cambio en la legislación pueda implicar que «la financiación de las entidades dependientes de Ayuntamientos, Comunidades o el propio Estado pase a ser

Según el TJCE, el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido de la normativa comunitaria, es necesario además «que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al Impuesto...

Corresponderá al órgano jurisdiccional [correspondiente] acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención»<sup>28</sup>.

Además, «para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. Debe señalarse también que el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Esta relación, entre la subvención y el precio, debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de

---

calificada como subvenciones vinculadas al precio, lo que supondría una transferencia de recursos de las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos al Estado [precisamente lo que el Abogado General JACOBS consideraba como “una forma bastante enrevesada (y costosa) de reasignar los ingresos entre las autoridades públicas”]». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La modificación de la LIVA...”, 2006, *op. cit.*, pág. 70.

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-184/00 de 22/11/2001, apartados 12 y 14

las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea determinable...

De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA...

Para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional [competente] puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes. Si los elementos examinados son significativos, procederá concluir que la parte de la subvención afectada a la producción y venta del bien constituye una “subvención directamente vinculada al precio”. A este respecto, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa»<sup>29</sup>.

A los criterios anteriores quizás habría que añadir otro más, como consecuencia de la Sentencia de 15/07/2004, a saber, que el objetivo de la ayuda tenga como fin la promoción del consumo. Así el TJCE entiende que la subvención concedida para forrajes desecados no se incluyen dentro de las “subvenciones directamente vinculadas al precio” pues «no pretende incentivar la compra por parte de terceros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial, lo que constituiría un supuesto en el que una base imponible del IVA limitada al precio pagado no se correspondería con el valor total del bien entregado. Lo que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente. Por tanto, el IVA que se aplica a dicho precio incluye la totalidad del valor del bien en el mercado»<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, apartados 13 15 y 17.

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asuntos acumulados C-381/00; C-495/01; C-144/02 y C-463/02 de 15/07/2004, apartado 39.

A raíz de la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-184/00, la DGT reconoce que se deben revisar los requisitos que establece la LIVA para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA<sup>31</sup>, en el siguiente sentido:

- La subvención ha de ser proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados. Este requisito ha de interpretarse con una enorme flexibilidad, ya que el mismo Tribunal llega a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios.
- El importe de la subvención ha de determinarse con carácter previo a la realización de las operaciones. Esta condición ha de entenderse como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza. Es decir, el empresario o profesional que realiza la operación ha de estar en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación<sup>32</sup>.

Así pues, la DGT parece olvidarse del requisito, más estricto, de que la subvención se conceda en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados. Y así parece que debe ser, sobre todo después de la Sentencia sobre el asunto C-353/00, en referencia a una entidad que prestaba servicios de forma gratuita recibiendo una subvención a tanto alzado, por lo tanto, en principio todo invita a pensar que dicha subvención sirve para financiar los gastos de funcionamiento y no tiene vínculo directo con el precio de salida al mercado. Sin embargo, el TJCE da prioridad a que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por

---

<sup>31</sup> Ver, entre otras, las consultas 0795-02 de 27/05/2002 ó 0223-03 de 18/02/2003.

<sup>32</sup> En caso de no saberse el importe exacto de la subvención resulta evidente la dificultad por parte del empresario o profesional para determinar correctamente el Impuesto, en cuyo caso la DGT opta por que se aplique una base imponible provisional tal y como establece el artículo 80.Seis de la LIVA.



todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado<sup>33</sup>, al mismo tiempo que pone de relieve que lo determinante en la contraprestación de una operación es su valor subjetivo.

Por supuesto, las subvenciones concedidas en función de unidades entregadas o volumen de servicios prestados se deben incluir en la base imponible, sin embargo, la DGT en sus últimas respuestas, al seguir la doctrina del TJCE, también incluye aquellas subvenciones en donde de forma efectiva se pudiera verificar que el precio de los mismos se ha determinado en función del importe de la subvención en la proporción correspondiente.

BLÁZQUEZ LIDOY concluye que con esta forma de proceder, dando por supuesto que el segundo párrafo del artículo 78.Dos.3 de la LIVA no tiene un carácter meramente aclaratorio, la Administración está realizando una interpretación extensiva contraria a la normativa española. «El efecto directo vertical de las Directivas es un medio puesto a disposición de los *particulares* para reaccionar frente a las infracciones de un Estado miembro, pero no puede invocarse por la Administración frente al particular en la medida en que dicha consecuencia supondría privilegiar al Estado incumplidor»<sup>34</sup>.

Por último tenemos que hacer mención de la técnica para repercutir el IVA en las subvenciones vinculadas al precio. La entidad subvencionada debe repercutir el IVA sobre el destinatario de la operación<sup>35</sup>; por otra parte, el devengo del Impuesto se producirá con motivo de la entrega del bien o prestación del servicio<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-353/00 de 13/06/2002, apartado 25.

<sup>34</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La modificación de la LIVA...”, 2006, *op. cit.*, pág. 49.

En apoyo de esta opinión el autor cita el apartado 25 de la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-373/97 que advierte que «con arreglo a jurisprudencia continuada, la incompatibilidad de una legislación nacional con las disposiciones comunitarias sólo puede quedar definitivamente eliminada mediante unas disposiciones internas de carácter vinculante que tengan el mismo valor jurídico que aquellas que deben modificarse. Simples prácticas administrativas no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario».

<sup>35</sup> Sirva de ejemplo la respuesta de la DGT con motivo del RD 2020/1997 que establecía un régimen de ayudas para la minería del carbón: «las “ayudas al funcionamiento” de las empresas mineras... son subvenciones directamente vinculadas al precio de los suministros de carbón realizados... por las referidas empresas, por lo que, al formar parte a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del importe total de la contraprestación de los suministros subvencionados, deberán tenerse en cuenta para cuantificar la base imponible del citado tributo en tales operaciones. La empresa minera deberá repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre los destinatarios de las operaciones gravadas (empresas del

De esta forma, si la subvención vinculada al precio se recibe con anterioridad a la entrega de bienes o prestación del servicio, se está admitiendo un pago anticipado por el que no se produce devengo contraviniendo el artículo 75.Dos de la LIVA. Otra posibilidad, que no se contempla por parte de la DGT, sería admitir el devengo del Impuesto sin posibilidad de efectuar su repercusión, lo que resultaría perjudicial para la entidad subvencionada que obligaría a ingresar un IVA a la Hacienda Pública que tardaría en recuperar.

Otra cuestión, ciertamente extraña, sería el hecho de que un consumidor pague un precio relativamente bajo por un determinado bien o servicio y, en cambio, tenga que pagar un IVA desproporcionadamente alto por el mismo, a pesar de que, como expresamente se establece en el artículo 88 de la LIVA, los destinatarios no podrán oponerse a dicha repercusión.

Además, esta forma de repercutir el Impuesto presenta otro problema importante como sería el supuesto, no del todo improbable, de que la entidad no termine por recibir la subvención o sea vea obligada a devolverla. En este caso sí que el destinatario ha soportado un Impuesto indebido, teniendo en cuenta que la mayoría de las veces será imposible localizar a los destinatarios a fin de ajustar el IVA que han soportado incorrectamente.

Este panorama que afecta en general a la seguridad jurídica, incide notablemente en las entidades sin fines lucrativos, especialmente sensibles a cualquier regulación en materia de subvenciones. En concreto, como se dijo al principio de este apartado, y

---

sector eléctrico) incluyendo en la base imponible el importe de las ayudas al funcionamiento, quedando dichas empresas obligadas a soportar la citada repercusión». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1590-98 de 01/10/1998.

<sup>36</sup> Así se desprende, por ejemplo, de la respuesta de la DGT sobre una entidad que recibe subvenciones por kilo de aceite de oliva producido. La DGT responde que el devengo del Impuesto se produce «en el momento de la puesta a disposición de las aceitunas a los adquirentes de las mismas, salvo que hubiera habido un pago anticipado [estimo que se refiere a un pago anticipado por parte del cliente], en cuyo caso, se devengará el Impuesto en dicho momento por el importe del pago anticipado, debiendo incluir en dicha base imponible las ayudas que correspondan por tales entregas... Si el importe de la contraprestación de dichas entregas no resultara conocido en el momento del devengo, dichos productores deberán fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados conforme a lo previsto en el artículo 80.Seis de la Ley 37/1992..., sin perjuicio de su rectificación posterior en la forma prevista en el artículo 89 de dicha Ley, cuando el importe definitivo fuera conocido (en el supuesto planteado por el consultante año 2001), es decir, la rectificación se realizará en el momento en que se haya fijado el importe definitivo de la ayuda». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0368-03 de 06/03/2003.

puesto que no cabe afirmar que unas determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se prestan gratuitamente cuando se perciben por ellas una subvención vinculada al precio<sup>37</sup>, aquellas entidades sin fines lucrativos que realizan todas sus operaciones de forma gratuita pueden pasar a ser sujetos pasivos del Impuesto en función del criterio que deba de seguirse sobre si la subvención puede considerarse o no directamente vinculada al precio.

## 11.2 Operaciones de autoconsumo.

Los artículos 9 y 12 de la LIVA contemplan un conjunto de operaciones que la Ley las asimila con las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso, denominándolas autoconsumos de bienes y servicios respectivamente<sup>38</sup>.

La normativa española, así como la Directiva 2006/112, rehúsa dar una definición de lo que entiende por autoconsumo y se decide por enumerar una serie de operaciones calificadas como autoconsumos de bienes y servicios<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0221-05 de 14/02/2005.

<sup>38</sup> Con mayor precisión, entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes, además de los autoconsumos de bienes, la LIVA incluye las transferencias a otro Estado miembro de un bien corporal a fin de afectarlo a sus necesidades en ese otro Estado.

<sup>39</sup> El artículo 9.1 de la LIVA enumera los autoconsumos de bienes como las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo (han de tratarse de bienes corporales pues, en caso contrario, se correspondería con un autoconsumo de servicios).
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. Es decir, la actuación altruista de un sujeto pasivo del IVA que dona un bien supondría un supuesto de autoconsumo.
- c) El llamado autoconsumo interno (apartados c) y d) del artículo 9.1 de la LIVA).

Por otra parte, el artículo 12 de la LIVA identifica las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios con los autoconsumos de servicios, los cuales quedan definidos expresamente como las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- 1) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9.1 de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- 2) La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional. No se tratará tanto de la transmisión del dominio (prevista en el apartado anterior) sino la desafectación del uso de los bienes para evitar consumos finales gravados.
- 3) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional. Sin embargo, hay que señalar la no sujeción al Impuesto siempre que las prestaciones sean obligatorias en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos (art. 7.10 de la LIVA).

Para el IVA, los autoconsumos de bienes se caracterizan por la ausencia de contraprestación y en las que a veces no se produce una transmisión de los mismos porque dichos bienes no salen del patrimonio del sujeto pasivo. La doctrina distingue entre el autoconsumo externo y el interno. El primero se constata en aquellos casos en los que el bien sale del patrimonio empresarial o profesional sin contraprestación, bien por entrega gratuita a terceros, por transferencia al patrimonio particular del sujeto pasivo o por su consumo. El segundo se produce cuando el mismo bien (que no sale del patrimonio empresarial o profesional) se afecta a determinadas actividades que dan derecho a una deducción menor que la correspondiente a la actividad a la que inicialmente se afectó o, en su caso, se afecta a la actividad como bien de inversión, eludiendo con ello el gravamen que normalmente hubiera soportado si el referido bien hubiese sido objeto de adquisición a un tercero<sup>40</sup>.

El autoconsumo de servicios supone la aplicación a usos privados de bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional, así como las prestaciones realizadas a título gratuito siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional<sup>41</sup>. A diferencia del autoconsumo de bienes, el legislador sólo sujeta el autoconsumo externo de servicios, cualquier intento por equiparar la carga fiscal que soporta una entidad que realiza un servicio para ella misma con respecto a si lo contrata externamente, resultaría complicado e incompatible con la no sujeción al Impuesto de los servicios prestados en régimen de dependencia laboral.

Las asimilaciones de los autoconsumos de bienes y servicios con las operaciones onerosas obedece al principio de neutralidad, en el sentido de que la exacción del tributo no influya en los procesos productivos, tratando de igual manera todas las actividades mercantiles, sin alterar su precio. Uno de los corolarios del principio de neutralidad lleva a la prohibición de trato distinto para situaciones idénticas. Así los destinatarios

---

<sup>40</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (V): El hecho imponible”, 2002, <http://www.iustel.com>.

<sup>41</sup> Sobre esta cuestión, resulta obligado referirnos a la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-258/95 en la que dictamina que «el transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa. No obstante, esta disposición no es aplicable cuando las necesidades de la empresa, habida cuenta de determinadas circunstancias particulares, tales como la dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-258/95 de 16/10/1997, apartado 34.

finales y todos los que, sin serlo, se encuentran en una tesitura materialmente similar deben someterse al mismo régimen tributario en el sistema del IVA, por lo que, cuando los empresarios o los profesionales se comportan como el adquirente definitivo o el usuario postrero, han de ser considerados como tales, equiparándose sus actos jurídicos, con objeto de impedir que el consumo privado de un sujeto pasivo se libere del impuesto<sup>42</sup>.

Por la misma razón que se somete al Impuesto el autoconsumo, es decir, el de neutralidad fiscal, el gravamen no debe aplicarse cuando el sujeto pasivo ya se hubiese comportado como un consumidor final al adquirir el bien que ocasionó la operación de autoconsumo, en caso contrario, estaríamos ante un supuesto de doble imposición. Así, el artículo 7.7 de la LIVA dispone que no están sujetas al Impuesto las operaciones de transferencias o aplicaciones de bienes y derechos, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo, así como los demás supuestos de autoconsumo de bienes, «siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones»<sup>43</sup>.

De inmediato surge la duda del supuesto en que un sujeto pasivo que afecta, para fines ajenos a los de la empresa o profesión (desafectación<sup>44</sup>), un bien comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos de los que sí se ha podido deducir el Impuesto correspondiente. Esta cuestión fue tratada por el TJCE en los asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, que

---

<sup>42</sup> Asunto C-412/03. Conclusiones del Abogado General SR. RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 23/11/2004, apartado 25.

<sup>43</sup> «La expresión “efectivamente soportado” no puede tener un alcance restringido a los supuestos en los que se haya soportado jurídicamente una cuota del IVA repercutida expresamente, sino que deberá interpretarse de forma tal que se obtenga un resultado extensivo a aquellos otros supuestos en los que el IVA se ha soportado económicamente por venir incorporado, a través de las fases anteriores, en el precio de los productos adquiridos, siendo precisamente ésta la causa de no poder deducir el impuesto en la adquisición de los bienes. Lo contrario daría lugar a un fenómeno de doble imposición». GALAPERO FLORES, R.: “Derecho de deducción de las cuotas de IVA soportado por trabajos realizados sobre bienes de inversión que son traspasados al patrimonio privado del empresario. Sentencia comentada: STJCE de 17 mayo 2001 (TJCE 2001, 142) (Asuntos acumulados C 322/99 y C 323/99. Finanzamt Burgdor/Hans-Georg Fischer. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann/Klaus Brandenstein)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 11, 2002, <http://westlaw.es>.

<sup>44</sup> Tanto la normativa comunitaria como el TJCE hablan de “afectación a fines privados” de elementos empresariales o profesionales, sin embargo, en estos casos, parece más apropiado hablar de “desafectación”.

si bien hace referencia detallada a la redacción contenida en la Sexta Directiva, es perfectamente aplicable a la dada por la Directiva 2006/112.

En primer lugar, el TJCE aclara que, hay que distinguir entre los conceptos de “bien” y de “elementos que lo componen”<sup>45</sup>. Por un lado, el término “tal bien... hubiera generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA” se refiere únicamente al impuesto relativo a la adquisición inicial o a la producción del bien y no al impuesto relativo a los gastos efectuados posteriormente sobre el bien. Por otro lado, el concepto “elementos que lo componen...”, y que la Directiva no define, debe entenderse que comprende tanto los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien como los elementos que se han incorporado al mismo posteriormente<sup>46</sup>.

Por otra parte, por la propia posición del párrafo dentro del articulado se desprende claramente que el concepto de “elementos que lo componen” se refiere a objetos tangibles y corporales integrados en el bien y que no puede aplicarse a las prestaciones de servicios. Es verdad que en multitud de ocasiones se prestan servicios conjuntamente con entregas de bienes, por ejemplo, esto sucede prácticamente en cualquier reparación de vehículos. En estos casos, la jurisprudencia comunitaria ha mantenido reiteradamente que «para decidir si una determinada operación constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, se ha de atender a sus elementos característicos. Cuando una entrega de bienes es sólo un elemento de una operación en la que predominan las prestaciones de servicios, la operación de que se trata debe ser considerada como una prestación de servicios»<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> El artículo 16 de la Directiva 2006/112 dispone que «se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales».

<sup>46</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 de 17/05/2001, apartados, 53 y 55.

Además, en el apartado 65 de esta misma Sentencia, el TJCE aclara que cuando un bien conserva su carácter material y económicamente distintivo, no debe considerarse como un elemento componente y a efectos del IVA sólo se producirá la sujeción al Impuesto por autoconsumo en caso de que se haya generado el derecho a deducir el Impuesto soportado.

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 de 17/05/2001, apartado 62.

En segundo lugar, por razones derivadas de las exigencias del principio de neutralidad, hay que distinguir, por un lado, entre las entregas de bienes que simplemente contribuyen a mantener el valor del bien y que han sido normalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados, y, por otro lado, aquellas que implican un incremento duradero del valor del bien y no han sido totalmente consumidas en el momento de la desafectación.

En el supuesto de la afectación a fines privados realizada por el sujeto pasivo del bien adquirido y del que no ha podido deducir el IVA soportado, resultaría contrario al principio de neutralidad someter dicha afectación al pago del IVA cuando las entregas de bienes posteriores a la adquisición, incluso si han sido objeto del derecho a deducción, han contribuido únicamente al mantenimiento del bien, sin aumentar su valor, y por tanto han sido consumidas en el momento de la desafectación. En tales circunstancias, el sujeto pasivo no se beneficia de ventajas indebidas en relación con un consumidor ordinario cuando afecta el bien a sus fines privados sin pagar el IVA. Por el contrario, sí sería aplicable la regla de autoconsumo cuando las entregas de bienes, posteriores a la adquisición, impliquen un incremento duradero del valor del bien no enteramente consumido en el momento de dicha desafectación<sup>48</sup>.

En el supuesto de que la desafectación esté sujeta al IVA, quedaría por determinar si la imposición ha de recaer sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos incorporados a *posteriori*. El TJCE, a fin de evitar la doble imposición, sostiene que el Impuesto recaerá únicamente sobre los mencionados elementos, siendo la base imponible su precio en el momento de la desafectación<sup>49</sup>.

El artículo 75.Uno.5 de la LIVA regula el devengo del Impuesto para los casos de autoconsumo. En relación con el autoconsumo externo, dicho artículo se limita a enunciar que el Impuesto se devengará «cuando se efectúen las operaciones gravadas», lo que no aclara nada respecto de las distintas situaciones que pueden presentarse, obligando a remitirse a los devengos propios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Por ejemplo, en una entrega de bienes mediante escritura pública, en el

---

<sup>48</sup> *Ibidem*, apartados 67 y 68.

<sup>49</sup> *Ibidem*, apartados 77 y 84.

momento de otorgarse la misma; en un arrendamiento gratuito, cada 31 de diciembre, etc.

Sin embargo, en la práctica, determinar el momento en que se ha prestado un servicio o se ha entregado un bien de forma gratuita o para consumo particular resulta mucho más problemático que el caso general. Comenta QUER PERAMIQUEL que «la diferencia entre patrimonio personal y patrimonio empresarial o profesional es prácticamente inapreciable o, si se quiere, difícilmente diferenciable... Aplicado a bienes del circulante y servicios se puede intuir como inexistente, salvo raras excepciones...»<sup>50</sup>, por ello, no es de extrañar la crítica realizada al artículo 75.Uno.5 de la LIVA por insuficiente y necesitada de aclaración cuando se aplica al autoconsumo externo<sup>51</sup>. ALONSO GONZÁLEZ sugiere que el devengo del Impuesto en el autoconsumo externo deberá determinarse en el momento de su utilización o disfrute particular o bien en el de su anotación contable<sup>52</sup>.

En el aspecto contable, las operaciones de autoconsumo también presentan ciertas peculiaridades pues obliga, en muchas ocasiones, a realizar un asiento exclusivamente para reflejar las relaciones con la Hacienda Pública en concepto de IVA. Distinguimos básicamente tres tipos de asientos en función de que las operaciones que han dado lugar al autoconsumo consista en entregas de bienes de inversión, de elementos del circulante o de prestaciones de servicios.

Ante la entrega gratuita de un bien de inversión<sup>53</sup>, el PGC-ESFL no prevé ninguna cuenta especial para esta operación. Por lo tanto estimo que su tratamiento contable será semejante al de cualquier otra entidad que dona un bien de inversión. La Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, dispone que «la empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una

---

<sup>50</sup> QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable del IVA*, Ed. Pirámide, 1997, pág. 90.

<sup>51</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, 1991, pág. 410.

<sup>52</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, 1997, pág. 329.

<sup>53</sup> En las entidades sin ánimo de lucro, este supuesto sea quizás más improbable que en otro tipo de organizaciones, ya que las entidades no lucrativas suelen recibir, no donar, este tipo de elementos.



cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad (676. Donaciones del inmovilizado material<sup>54</sup>)».

$x(1+t)$	(676) Donaciones del inmovilizado material		
		a (22) Inmovilizado material	$x$
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$tx$

$t$  = tipo impositivo.

$x$  = base imponible determinada por el artículo 79.Tres de la LIVA<sup>55</sup>.

Si el bien entregado es un elemento del circulante, con independencia del gasto que corresponda contabilizar en el momento de regularizar el saldo de existencias, cuando se produzca la entrega habría que realizar el siguiente asiento:

$tx$	(631) Otros tributos		
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$tx$

Hemos utilizado la cuenta 631 “otros tributos”, por ser, de las que existen en el PGC, la que más se aproxima al concepto que se pretende reflejar. Comenta NAVARRO GARCÍA que la cuenta 631 podría desarrollarse en otras de cuatro cifras que recogieran, en caso de ser necesario, otros impuestos de los que la entidad sea contribuyente. Precisamente, una de ellas podría incluir este IVA no deducible<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> Cuenta que no está prevista explícitamente en el Plan General de Contabilidad.

<sup>55</sup> En general, la base imponible coincidirá, como veremos posteriormente, con el valor establecido por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991: «la empresa que realiza la donación del inmovilizado, deberá darlo de baja por su valor neto contable».

Además, no cabe la posibilidad de reducir esta base imponible por el hecho de que en la adquisición del bien no pudiera deducirse la totalidad del Impuesto soportado. El único mecanismo corrector que prevé la LIVA para un caso como éste consistiría en la aplicación del artículo 110 de la LIVA referente a las entregas de bienes en el periodo de regularización. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0203-99 de 22/02/1999.

<sup>56</sup> NAVARRO GARCÍA, J. C.: “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (II): el autoconsumo”, *Técnica Contable*, n.º 524-525, 1992, pág. 559.

En el supuesto de prestaciones de servicios a título gratuito, no existe salida de activos del patrimonio de la entidad, por lo tanto, la cuota de IVA por autoconsumo se puede considerar como un tributo a soportar<sup>57</sup>:

$t x$	(631) Otros tributos		
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$t x$

$x$  = base imponible determinada por el artículo 79.Cuatro de la LIVA.

En el supuesto de autoconsumo interno<sup>58</sup>, los criterios de devengo del Impuesto habrán de ser de índole fáctico, con ausencia de cualquier tipo de consideraciones jurídicas, ya que el autoconsumo interno se produce dentro del ámbito empresarial o profesional del sujeto pasivo.

La razón para gravar el autoconsumo por cambio de sector diferenciado, tiene su lógica desde el momento en que los regímenes de deducción aplicables en cada sector fuesen distintos. Si el bien en cuestión se aplica en primer lugar a un sector que da derecho a la deducción y, posteriormente, se afecta de forma definitiva a otro sector que no otorga ese derecho o lo hace en cuantía muy inferior, se estaría produciendo una ventaja indebida para el sujeto pasivo<sup>59</sup>.

El artículo 9.1.c.a' de la LIVA define las circunstancias que deben concurrir para que las actividades económicas desarrolladas por una entidad pertenezcan a sectores diferenciados<sup>60</sup>:

<sup>57</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: "Contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario e Impuestos Especiales (II)", *Técnica Contable*, n.º 652, 2003, pág. 54.

<sup>58</sup> Se entiende por autoconsumo interno de bienes, las operaciones contempladas en letras c) y d) del artículo 9.1 de la LIVA:

- c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional...
- d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Salvo que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza...

<sup>59</sup> Hay que tener en cuenta que si se obrase de forma inversa, el sujeto pasivo resultaría perjudicado y la LIVA, como la normativa comunitaria, no remedia dicha situación.

<sup>60</sup> Además, las letras b' y c' y d' del mencionado artículo 9.1.c de la LIVA consideran, en todo caso, como sectores diferenciados los que corresponden a: los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión, del recargo de equivalencia, de arrendamiento financiero y

- 1) Que las actividades económicas realizadas sean distintas.
- 2) Que los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Las actividades económicas realizadas serán distintas cuando tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. El RD 1560/1992, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93), clasificó las actividades económicas con un desglose de hasta cinco dígitos, constituyendo “grupos” las actividades clasificadas con tres dígitos. Por lo tanto, a efectos del IVA, serán actividades distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiendo por “grupo” el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos. No obstante, en el párrafo tercero del artículo 9.1.c.a' de la LIVA precisa que «no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15% del de esta última y, además, contribuya a su realización»<sup>61</sup>. Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Sobre el segundo requisito para la existencia de sectores diferenciados, el mencionado artículo 9.1.c.a' entiende que tendrán dicha consideración cuando los porcentajes de deducción aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal. A estos efectos se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior. Es decir, la actividad principal junto con las actividades accesorias a la misma y las

---

las de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de factoring.

Este mismo artículo 9.1c, advierte que no se gravará como autoconsumo por cambio de afectación a otro sector diferenciado, cuando dicho acto sea como consecuencia de:

- Una modificación en la normativa vigente, que provoque que una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.
- Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

<sup>61</sup> Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, el mismo artículo 9.1.c.a' de la LIVA dispone que «en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado».

actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos con aquélla, constituirán un solo sector diferenciado<sup>62</sup>.

La LIVA no contempla ningún criterio especial para el devengo de este tipo de autoconsumo, por lo que se producirá, según la regla general, cuando se efectúe el cambio de afectación. El problema persiste en determinar con exactitud dicho momento. VARONA ALABERN sugiere atender a su utilización efectiva en el nuevo sector diferenciado<sup>63</sup>. LÓPEZ LIZ propone, para este supuesto, que el devengo del Impuesto se produzca cuando se inicia la utilización de los bienes en el otro sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional, ahora bien, si el autoconsumo diese lugar a anotaciones en cuentas de fecha anterior al momento del inicio de la utilización, el devengo debería producirse cuando se efectúen aquellas<sup>64</sup>.

La vertiente contable del autoconsumo interno ha sido escasamente tratada. La doctrina contable recomienda su descomposición en dos operaciones, una de venta, con IVA repercutido y otra de compra, con IVA soportado<sup>65</sup>. Esta concepción proviene de la Resolución del Instituto de Planificación Contable de 15 de noviembre de 1985 que, ante la entrada en nuestro Estado del IVA, dictó una serie de normas con el objeto de facilitar la contabilización del mismo. En dicha Resolución se establecía que para el supuesto de cambio de afectación de bienes la adscripción «puede descomponerse, a los efectos exclusivos de calcular la cuota del Impuesto, en dos operaciones, una de compra y otra de venta y las dos por el importe a que ascienda el valor contable de los bienes objeto del cambio en el momento en que éste se produzca. En consecuencia, la primera operación (compra) llevará consigo el IVA soportado y la segunda (venta) el IVA repercutido. Conviene advertir que al IVA soportado se le aplicará, en su caso, la regla de prorata, así como las regularizaciones anuales cuando procedan previstas en el texto legal».

Hay que tener en cuenta que el artículo 92.Uno.3 de la LIVA, permite a los sujetos pasivos deducir las cuotas del Impuesto soportado por el autoconsumo interno.

---

<sup>62</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1428-01 de 09/07/2001.

<sup>63</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 410.

<sup>64</sup> LÓPEZ LIZ, J.: *El IVA en las operaciones financieras e inmobiliarias*, Ed. Bosch, 1987, pág. 191.

<sup>65</sup> Ver, entre otros, NAVARRO GARCÍA, J. C.: “Aspectos puntuales...(II)”, 1992, *op. cit.*, pág. 559; QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable...*, 1997, *op. cit.*, pág. 92. GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: “Contabilización del Impuesto... (II)”, 2003, *op. cit.*, pág. 54.

Por otra parte, la norma 16 del PGC-ESAL dispone que «el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad), el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión».

Así pues, una posibilidad sería, aumentar el valor del bien afectado por la parte de IVA no deducible<sup>66</sup>:

$(1-p)tx$	Cuenta del elemento patrimonial		
$ptx$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido <span style="float: right;"><math>tx</math></span>

$x$  = valor que corresponda según el artículo 79.Tres de la LIVA.

$p$  = prorrata correspondiente al sector diferenciado al que se afecta el bien.

$t$  = tipo impositivo del IVA

Sin embargo, la regla de valoración contable que acabamos de mencionar, hace referencia específica al autoconsumo interno que se produce cuando se afecta al inmovilizado un elemento de producción propia, por lo que puede entenderse que en el supuesto de autoconsumo interno por cambio de afectación de sectores diferenciados no sería correcto proceder de esta forma.

ÁLVAREZ MELCÓN no es partidario de modificar el valor contable de los activos que pasan de estar afectados de un sector diferenciado a otro. Para estos casos propone utilizar la cuenta “Ajustes en IVA por cambio de afectación en sectores diferenciados”. Cuenta que nace deudora y formaría parte del grupo de gastos, traspasándose a Pérdidas y ganancias al final del ejercicio<sup>67</sup>.

<sup>66</sup> QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable...*, 1997, *op. cit.*, pág. 93.

<sup>67</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, 2003, pág. 379.

La otra categoría de autoconsumo interno la integra la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión<sup>68</sup>.

Por lo tanto, cualquier afectación de bienes que no reúna las condiciones de bienes de inversión, en el sentido establecido por el artículo 108 de la LIVA, no provocará un supuesto de autoconsumo<sup>69</sup>. También hay que señalar que no toda activación de gastos I+D deben ser considerados como autoconsumo de bienes; así sucede en el caso en que los gastos activados conduzcan a la obtención de inmovilizado inmaterial, al no tener la naturaleza de bien corporal y por lo tanto de bien de inversión, el apunte contable no devengará el Impuesto por autoconsumo a pesar de la utilización de dichos bienes en el desarrollo de la actividad<sup>70</sup>.

La doctrina ha cuestionado el fundamento de este gravamen. VARONA ALABERN comenta que se ha considerado conveniente sujetar al Impuesto este tipo de autoconsumo porque, en caso contrario, se atentaría contra la neutralidad del Impuesto. Al producir el sujeto pasivo un bien de inversión se estaría beneficiando de una ventaja respecto de aquél que adquiriese el bien de terceros, ya que éstos le repercutirían un IVA del que se habría librado de haber construido dicho bien. Esto favorecería la concentración empresarial, por lo que el IVA afectaría a la asignación de los recursos y

---

<sup>68</sup> El artículo 9.1.d de la LIVA exceptúa de la consideración de autoconsumo en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

Además, «no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

- a. Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.
- b. La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- c. La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.
- d. La realización de una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir».

<sup>69</sup> Por ejemplo, si una entidad produce un bien que destina a las necesidades de la misma durante un tiempo inferior al año y que posteriormente se aplican como elementos del circulante no dará lugar a un supuesto de autoconsumo. Además, este criterio no quedará desvirtuado por el hecho de que el período total de permanencia del bien en el patrimonio de la entidad (tiempo de uso del bien como instrumento de trabajo o medio de explotación, más tiempo durante el cual se está a la espera de su venta) sea superior a un año. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0877-98 de 25/05/1998.

<sup>70</sup> TEAC. Resolución n.º 00/6560/1998 de 24/05/2000.

a las decisiones de los empresarios, dado que actuar de una forma u otra proporcionaría una mayor o menor carga tributaria. En consecuencia, el impuesto ya no sería neutral<sup>71</sup>.

En principio, el gravamen como autoconsumo resultaría innecesario si el IVA soportado en la adquisición del bien de inversión resultara totalmente deducible. En este caso, no hay ventaja impositiva alguna. El sujeto pasivo que construye el mencionado bien aunque no soporta el IVA tampoco puede deducirlo. La situación cambia de forma notoria cuando al adquirir el bien de terceros no se puede deducir de forma íntegra el Impuesto soportado. Esta es la razón de que, en primer lugar, la LIVA no aplique la regla de autoconsumo al supuesto en que el sujeto pasivo tenga el derecho a deducir íntegramente la cuota del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza y, en segundo lugar, de las complicadas precisiones que la LIVA enumera al delimitar el contenido concreto de la expresión “deducir íntegramente las cuotas del Impuesto”.

Se ha querido ver una contradicción entre el autoconsumo interno que tratamos con lo dispuesto en el artículo 7.7 de la LIVA<sup>72</sup> que dictamina la no sujeción del Impuesto para las operaciones previstas en el artículo 9.1 de la LIVA «siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones».

Estimo que no existe tal contradicción desde el momento en que, para la aplicación de este supuesto de autoconsumo, se debería seguir el siguiente esquema:

- Si en la afectación del bien elaborado o adquirido, el sujeto no pudo deducir el IVA soportado en su elaboración o adquisición, en ninguna medida, no sería una operación sujeta al IVA.
- En caso contrario:
  - Si desde su afectación y durante el periodo de regularización se hubiera podido deducir, de haberlo adquirido a otro sujeto pasivo, totalmente el IVA soportado, no existiría el autoconsumo.

---

<sup>71</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario...*, 1991, *op. cit.*, pág. 265.

<sup>72</sup> Ver, por ejemplo, ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Tratado sobre el IVA...*, 1993, *op. cit.*, pág. 239.

- Si desde su afectación y durante el periodo de regularización se hubiera podido deducir, de haberlo adquirido a otro sujeto pasivo, sólo parcialmente el IVA soportado, se produciría el hecho imponible por autoconsumo.

En coherencia con el razonamiento anterior, el devengo del IVA en este tipo de autoconsumos se establecerá en función de las causas por las que el sujeto pasivo deja de tener “atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto”. Así pues, el artículo 75.Uno.5 de la LIVA dispone que el Impuesto se devengará:

- a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción<sup>73</sup>.
- b) El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general.
- d) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

Como comenta ALONSO GONZÁLEZ, con tamañas previsiones, «el legislador se asegura un último devengo del Impuesto en el que el sujeto repercutido carezca de oportunidad de deducir. De esta manera le otorga un trato equivalente al consumidor final»<sup>74</sup>.

La norma de valoración 16 del PGC-ESAL recoge de forma expresa el supuesto de producción con destino al inmovilizado de la entidad, disponiendo que el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión. Por consiguiente, si  $x$  es el coste del bien<sup>75</sup>,  $p$  la prorrata provisional y  $t$  el tipo impositivo, el asiento a realizar sería:

---

<sup>73</sup> Por ejemplo, una empresa que construye un automóvil y lo destina como bien de inversión (cuya cuota del impuesto soportado, según el artículo 95.Tres.2 de la LIVA, sería deducible en un 50%), el devengo se produce cuando se destine a tal uso.

<sup>74</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del Tributo...*, 1997, *op. cit.*, pág. 330.

<sup>75</sup> Hay que hacer notar que en el valor de coste del bien  $x$ , estarán incluidos gastos que no han soportado IVA, por ejemplo, los gastos de personal y otros que pueden llevar incorporados el IVA que no se pudo deducir en su momento.



$x (I + t (I - p))$	(22) Inmovilizado material		
$p t x$	(472) Hacienda Pública, IVA soportado		
		a (732) Trabajos realizados para el inmovilizado material	$x$
		a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido	$t x$

En el supuesto de afectación de bienes del circulante para su utilización como bienes de inversión, el tratamiento contable no presentaría ninguna diferencia respecto al asiento anterior. El bien considerado como circulante que se afecta al inmovilizado llevará incorporado la parte de IVA que no ha podido ser deducido como consecuencia de adquisición o producción; y su valoración en el activo dependerá de la prorrata que le sea aplicable en el momento de producirse el autoconsumo.

A pesar de que el artículo 107 de la LIVA sólo contempla la regularización de los bienes de inversión durante el periodo siguiente a aquél en el que se adquirieron o importaron, es de suponer que a partir del momento en que se produce la afectación por autoconsumo se iniciará el mencionado periodo de regularización pues, como comenta el TEAC, «al afectar el sujeto pasivo un bien adquirido en principio para su venta o integración en el proceso productivo de la empresa a la actividad desarrollada por ésta como bien de inversión, la Ley del Impuesto asimila esta afectación a una entrega sujeta, permitiendo la deducción de la nueva cuota devengada, si bien conforme a su propio régimen que es el de los bienes de inversión»<sup>76</sup>.

### 11.3 El problema de los precios simbólicos.

La base imponible en el IVA viene caracterizada por el concepto de contraprestación, lo que provoca que cuando no exista pago alguno, ésta tenga que determinarse de alguna forma. En concreto, la normativa del Impuesto se decanta por el valor de compra, o el coste de producción. Sin embargo, estimo que se hubiera preservado de forma más correcta el principio de neutralidad si se hubiera tomado como

<sup>76</sup> TEAC. Resolución n.º 00/6560/1998 de 24/05/2000.

referencia el valor de mercado<sup>77</sup>. La consideración del precio de coste tiene como único efecto el objetivo de neutralizar las pérdidas fiscales que podría sufrir la Hacienda Pública por un supuesto de autoconsumo no gravado, pero no equivale al IVA que sería aplicable en una transacción efectuada a valores de mercado.

En nuestro ordenamiento, las reglas para determinar la base imponible del autoconsumo de bienes están contenidas en el artículo 79.Tres de la LIVA que dispone<sup>78</sup>:

1º. Si los bienes fuesen entregados en el mismo Estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del Impuesto a la importación de los mismos.

2º. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3º. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Comenta MARTÍN MARTÍN, que el punto 3º del artículo 79.Tres de la LIVA es bastante impreciso puesto que «en ningún momento alude al precio de mercado, sino a posibles revalorizaciones en el momento de la entrega, utilizando términos contables

---

<sup>77</sup> Como lo hace la nueva redacción del artículo 79.Cinco de la LIVA dada por la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, si bien ésta sólo se aplica al caso de operaciones vinculadas y en las condiciones legalmente establecidas.

<sup>78</sup> Por otra parte, el artículo 74 de la Directiva 2006/112 determina que la base imponible en las operaciones asimiladas a las entregas de bienes «estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

que inducen a confusión. Así, la referencia a “utilización” y “deterioro” parece que apunta al concepto contable de amortización, mientras que la referencia a “obsolescencia” o “envilecimiento” sugiere la existencia de dotaciones a provisiones contables que reflejen el menor valor de un activo»<sup>79</sup>. Además, resulta difícil entender el significado del término “revalorización” aplicado a este supuesto, puesto que el tenor del artículo induce a pensar que la base imponible que se quiere someter a gravamen no es el valor de mercado sino el precio de adquisición o coste de producción rebajado en la minoración de valor que haya tenido lugar por el transcurso del tiempo o de su uso.

También hay que observar que la LIVA ha intentado evitar el concepto de valor neto contable, puesto que en muchos casos, este valor contendrá una importante cuota de IVA soportado que no se ha podido deducir (basta pensar, por ejemplo, en un turismo del que sólo se ha podido deducir el 50% del IVA soportado).

En las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios, el artículo 79.Cuatro de la LIVA dispone que «se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos»<sup>80</sup>. Redacción que si bien, en principio, puede parecer ambigua al no quedar del todo claro si el “coste de prestación” ha de ser tomado desde la óptica del que lo realiza o del que la recibe, al incluir la amortización de los bienes cedidos, deja claro que se refiere a los gastos hechos por el sujeto pasivo para la prestación del servicio.

En principio, las reglas anteriores sólo son aplicables para los supuestos de autoconsumo<sup>81</sup>. En concreto, la aplicación de los apartados tres y cuatro del artículo 79 serán aplicables a las operaciones gratuitas. Por otra parte, hay que tener en cuenta que el sistema común del IVA no admite que pueda considerarse como autoconsumo las

---

<sup>79</sup> MARTÍN MARTÍN, J.: “La base imponible del IVA en las operaciones entre partes vinculadas”, *Estudios Financieros*, n.º 274, 2006, pág. 70.

<sup>80</sup> Para el autoconsumo de servicios, el artículo 75 de la Directiva 2006/112 dispone que la base imponible «estará constituida por el total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

<sup>81</sup> El artículo 79.Tres de la LIVA, también será aplicable a las transferencias por el sujeto pasivo de bienes corporales de su empresa para sus necesidades en otro Estado miembro tal y como se recoge en el artículo 9.3 de la LIVA.

operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio del coste del bien entregado o del servicio prestado<sup>82</sup>.

Evidentemente, esta doctrina puede conducir fácilmente a la inaplicación en las normas para determinar la base imponible en los supuestos de autoconsumo, bastaría con acordar un precio simbólico. Este riesgo, según el TJCE, sólo puede dar lugar a una petición basada en el artículo 27 de la Sexta Directiva<sup>83</sup>. Para el Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER, el temor al fraude que sugiere esta posibilidad, «no justifica convertir la excepción (determinación de la base imponible según el precio de mercado [coste] para las operaciones gratuitas) en regla general y ampliando el tenor de un precepto fiscal, pues la analogía se compadece mal con los principios rectores de este sector del ordenamiento jurídico»<sup>84</sup>.

Sin embargo no es esa la interpretación que realiza la DGT para este tipo de supuestos. En referencia al autoconsumo, la DGT interpreta que si bien el precepto legal se refiere literalmente a “operaciones sin contraprestación”, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en derecho a que remite el artículo 23 de la Ley General Tributaria (en referencia a la derogada de 1963) y el artículo 3 del Código Civil<sup>85</sup>, debe llegarse a la lógica conclusión de que aunque dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto<sup>86</sup>.

En el Documento aprobado en el XV Congreso de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (octubre de 2005) sobre “Propuestas para la Ley

---

<sup>82</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-412/03 de 20/01/2005, apartado 30.

<sup>83</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-412/03 de 20/01/2005, apartado 26. Dicha referencia debe entenderse realizada al artículo 395 de la Directiva 2006/112, que permite al Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de excepción de la Directiva a fin de simplificar el procedimiento de cobro del Impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

<sup>84</sup> Asunto C-412/03. Conclusiones del Abogado General SR. RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 23/11/2004, apartado 39.

<sup>85</sup> El artículo 3 del Código Civil dispone que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Lo curioso es que el artículo 23 de la derogada LGT de 1963, si bien en su apartado 1 se ordenaba que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, en su apartado 3 hace referencia a la exclusión de la analogía en los términos que estudiamos en el capítulo 4 de este trabajo.

<sup>86</sup> Ver, entre otras, las consultas n.º: 0192-01 de 05/02/2001, ó 1960-01 de 06/11/2001.

de medidas contra el fraude fiscal»<sup>87</sup>, la medida 23 expone que «en la Ley del Impuesto se contemplan reglas especiales de determinación de la base imponible en las operaciones sujetas, en parte para evitar el fraude en el Impuesto. Así, se regulan los casos de entregas gratuitas, pagos en especie, operaciones vinculadas... Sin embargo, la Ley no contempla el caso de que las dos partes convengan un precio “ridículo” en sus operaciones, salvo en el caso de que existiera vinculación, algo que fácilmente se puede salvar utilizando testafierros.

Se propone la modificación del artículo 79, relativo a las reglas especiales para la determinación de la base imponible, dejando las reglas especiales mencionadas en dicho precepto para cuando se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, pero suprimiendo la necesidad de que exista vinculación entre las partes para poder aplicarlas.

Con esta modificación se evita el fraude conviniendo precios ficticios, independientemente de que exista vinculación entre las partes».

Por desgracia, la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, no ha clarificado la regla a seguir en los casos en que la contraprestación está muy alejada del precio de mercado sin existir vinculación. Esta Ley, en lo que afecta al IVA, se ha centrado especialmente en tratar de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el IVA, así como en adecuar la regulación de la base imponible cuando existe vinculación entre las partes dentro del nuevo marco establecido por la Directiva 2006/69/CE<sup>88</sup>.

El artículo 80 de la Directiva 2006/112, recogiendo lo establecido por la 2006/69, dispone que «para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales

---

<sup>87</sup> <http://www.inspectoresdehacienda.org/upload/archivo/Documento12.pdf>.

<sup>88</sup> La Directiva 2006/69/CE modificaba la Sexta Directiva en relación a determinadas medidas de simplificación en la aplicación del IVA y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal.

Para un estudio de la situación general sobre las operaciones vinculadas, con anterioridad a la mencionada reforma, me remito a los artículos de: ALMUCID CID, J. M. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Prevención del fraude y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. A propósito de la extemporánea e incompleta solicitud de autorización de España a la Unión Europea para incorporar un régimen de operaciones vinculadas en el IVA”, *Quincena fiscal Aranzadi*, n.º 4, 2006, <http://westlaw.es>, y GARCÍA NOVOA, C.: “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 13, 2007, <http://westlaw.es>.

estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos<sup>89</sup>, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos siguientes...». Estas operaciones a las que hace referencia este artículo 80 de la Directiva, implica que para aplicar el valor normal de mercado en las operaciones vinculadas debe existir un perjuicio, directo o indirecto, para la Hacienda del Estado miembro.

Así pues la normativa comunitaria contiene una disposición, con carácter optativo, que autoriza a los Estados miembros para volver a calcular la base imponible, pero no de forma sistemática sino en determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en los que haya vinculación entre las partes. Esta opción ha sido recogida en la actual redacción del artículo 79.Cinco de la LIVA, pero ha de ser la vinculación entre las partes y no otro tipo de argumentos la que permita calcular un valor distinto del establecido en la operación.

Estas reformas, tanto en la normativa comunitaria como en la española, dejan de lado un aspecto que estimo de gran interés y que fundamenta parte de este trabajo, como es el supuesto en que se determina una base imponible del IVA, sensiblemente alejada de los precios de mercado, pero sin que exista vinculación entre las partes como suele suceder en la praxis de las entidades sin ánimo de lucro.

En los supuestos que estamos comentando, parece claro que hay que descartar la existencia de simulación contemplada en el artículo 16 de la LGT<sup>90</sup>. La cobertura legal para mantener el criterio de la DGT, en el sentido de considerar como operación gratuita aquella en la que se ha pagado un precio “simbólico”, tendría que venir por la aplicación del artículo 15 de la LGT que permite exigir el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.

---

<sup>89</sup> «Los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último». Segundo párrafo del artículo 80 de la Directiva 2006/112.

<sup>90</sup> FALCÓN Y TELLA, en referencia a la venta a precio reducido, comenta que «no existe simulación alguna, siempre que se haya entregado la cosa y se haya pagado el precio simbólico. Cuestión distinta es que en casos extremos la operación pueda llegar a calificarse como gratuita, pero nunca a través de la simulación, pues no existe falsedad alguna». FALCÓN Y TELLA, R.: “Calificación del hecho imponible y simulación”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 11, 1996, <http://westlaw.es> .

El artículo 15.1 de la LGT entiende que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>91</sup> cuando «se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

Estimo que una entidad sin ánimo de lucro que entrega bienes o presta servicios a precios alejados de los de mercado, no constituye un hecho “artificioso o impropio” para dicha entidad. En cambio, si la contraprestación fuera puramente simbólica, posiblemente habría que concluir que se trataría de un artificio con el sólo objeto de eludir el IVA que le correspondería en el supuesto de autoconsumo que sería el negocio propio por el que le correspondería tributar en el IVA.

Este razonamiento vendría apoyado por la jurisprudencia del TJCE, que en ningún modo ampara la conculcación de lo que es un principio general del Derecho comunitario y que el TJCE lo define como que «los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta»<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> Esta figura viene a sustituir a la de “fraude de Ley” en la anterior LGT, que SIMÓN ACOSTA la caracterizaba por dos elementos:

- a) Un elemento objetivo como es la realización de un hecho no gravado (o gravado en menor medida que otro) y no tipificado como infracción tributaria, con el que se obtienen los mismos resultados económicos de otro hecho que sí está gravado o lo está en mayor medida que el primero.
- b) El elemento subjetivo o intencional que consiste en la motivación del agente, que es la de evitar el pago del impuesto, siendo esta motivación diferente de la que corresponde a la naturaleza del hecho, acto o negocio realizado.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Fraude de ley y bonos austriacos (II). Sentencias comentadas: SSTSJ de Navarra de 11-6-2001”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 8, 2001, <http://westlaw.es>.

<sup>92</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-373/97 de 23/03/2000, apartado 33.

En el ámbito comunitario, resulta procedente referirse, en general, a la figura del abuso, como sucede en el derecho francés que comprende lo que en nuestro sistema jurídico se ha venido distinguiendo como fraude de ley y simulación. LINARES GIL, M. I.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Ed. Instituto de estudios Fiscales, 2004, pág. 127.

El TJCE en la Sentencia sobre el asunto C-110/99 (apartados 52 y 53), presenta unos criterios para apreciar los hechos que permitan sostener la existencia de prácticas abusivas: «en primer lugar, en “una

#### **11.4 Los convenios de colaboración y el IVA.**

El artículo 25.1 de la Ley 49/2002, define el convenio de colaboración empresarial como aquél por el cual «las entidades a que se refiere el artículo 16 [entidades beneficiarias del mecenazgo], a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo, no constituye una prestación de servicios».

Por lo tanto, legalmente se considera que la difusión de la colaboración no constituye contraprestación. Con ello se consigue esencialmente evitar la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>93</sup>.

Como se comentó con motivo del estudio de los ingresos por patrocinios y colaboraciones en la primera parte de este trabajo, el convenio de colaboración tiene un gran parecido con el patrocinio publicitario (recogido en la Ley 34/1988 General de Publicidad), siendo el carácter de este último abiertamente publicitario mientras que el objetivo principal de los convenios de colaboración «es la de colaborar con los fines de interés general de las entidades no lucrativas receptoras de las ayudas económicas, sin que la contrapartida estipulada sea el elemento determinante de dicha acción»<sup>94</sup>.

---

serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa” y, en segundo lugar, en un “elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención”». Ambos elementos han de estar presentes para determinar la existencia de un abuso del derecho comunitario. Sin embargo, «la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales». Asuntos acumulados C-255/02; C-419/02 y C-223/03. Conclusiones del Abogado General SR. POIARES MADURO presentadas el 07/04/2005, apartado 67

<sup>93</sup> HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (fiscalidad de fundaciones, otras entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo)*, Aranzadi, 2003, pág. 97.

<sup>94</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ et al: *Las asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Aranzadi, 2004, pág. 262.



Así pues, los convenios de colaboración empresarial se configuran como una figura intermedia entre el patrocinio publicitario, con el que comparten la obtención de determinadas contrapartidas que inciden en la imagen de la empresa, y el puro ánimo de liberalidad que definen a las aportaciones integradas en el mecenazgo en sentido estricto<sup>95</sup>.

La Dirección General de Tributos, en su Resolución de 9 de marzo de 1999, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general<sup>96</sup>, señala que es característica intrínseca de los mismos que el colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio, si bien es cierto que la difusión de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización del convenio de colaboración que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador.

Continúa la misma Resolución indicando que en esto se diferencia estos convenios y el contrato de patrocinio publicitario (plenamente sujeto al IVA<sup>97</sup>), cuya causa no es otra que la prestación de un servicio, consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de una empresa. Para ésta es irrelevante el destino que la entidad sin fin lucrativo dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por esta última al permitir la utilización de su imagen.

Así pues, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración por las entidades beneficiarias del mecenazgo, al no constituir prestación de servicios a efectos del IVA, no estarán sujetos al Impuesto ni se computarán para, en su caso, determinar la prorrata aplicable. En sentido contrario, si la entidad no se encuentra entre

---

<sup>95</sup> CASANUELLAS CHUECOS, M.: *Análisis jurídico-positivo del mecenazgo en sentido estricto*, Marcial Pons, 2003, pág. 200.

<sup>96</sup> Dicha Resolución supuso un cambio de criterio respecto del mantenido hasta la fecha sobre la tributación en el IVA de los convenios de colaboración.

<sup>97</sup> El TJCE afirma que «no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-68/92 de 17/11/1993, apartado 17.

las contempladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002<sup>98</sup>, no será de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial considerándose tal actividad como una prestación de servicios de publicidad sujeta al Impuesto<sup>99</sup>.

CASANELLAS CHUECOS coincide con el criterio de la DGT cuando afirma que, una diferencia entre el patrocinio publicitario y el convenio de colaboración es el relativo al sujeto receptor de las aportaciones. «En el convenio de colaboración empresarial el receptor de dicha aportación es siempre una entidad sin fines lucrativos, y concretamente las que cumplan los requisitos establecidos en la Ley de incentivos al mecenazgo»<sup>100</sup>.

Por el contrario, BLAZQUEZ LIDOY estima que si el convenio de colaboración tiene unas diferencias 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<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> El artículo 16 de la Ley 49/2002 define a las entidades que pueden ser destinatarias de las ayudas merecedoras de acogerse a los beneficios fiscales del mecenazgo, a saber:

- a. Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.
- b. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c. Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d. El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Pero, además, hay que tener en cuenta las disposiciones adicionales de esta Ley, las cuales bajo determinados requisitos también consideran como entidades beneficiarias del mecenazgo a:

- Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (Disposición adicional quinta).
- Obra Pía de los santos Lugares Españoles (Disposición adicional sexta).
- Casa de América, Casa Asia e Institut Europeu de la Mediterrànea (Disposición adicional séptima).
- Fundaciones de entidades religiosas (Disposición adicional octava).
- Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas (Disposición adicional novena).
- Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (Disposición adicional décima).

<sup>99</sup> Ver, entre otras, las consultas a la DGT n.º: 2057-03 de 03/12/2003 ó la 1104-04 de 30/04/2004.

<sup>100</sup> CASANUELLAS CHUECOS, M.: *Análisis jurídico-positivo...*, 2003, *op. cit.*, pág. 204.

<sup>101</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro”, *Estudios Financieros*, n.º 262, 2005, pág. 93.

Efectivamente, estamos de acuerdo con la afirmación anterior pues la propia DGT delimita perfectamente la diferencia entre el convenio de colaboración y el patrocinio publicitario cuando argumenta que, el convenio de colaboración, «se refiere a una ayuda económica “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad”. En definitiva, la ayuda económica ha de destinarse a estas actividades, siendo necesario que en el propio Convenio se especifique el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto»<sup>102</sup>, situación distinta a la que se produce con ocasión de la celebración de un contrato de patrocinio publicitario que exige a la entidad sin fines lucrativos una actividad técnica necesaria para lograr el resultado de difusión publicitaria<sup>103</sup>.

En esta lógica no parece aceptable la respuesta de la DGT sobre la no sujeción al IVA de un convenio por el que una empresa hace una aportación económica para que la entidad sin fin lucrativo ceda su nombre y logotipo, y sea la empresa la que, utilizando sus propios medios, las incorpore en sus campañas publicitarias, dando así a conocer su participación en las actividades de interés general (consulta n.º 0939-04 de 13/04/2004, explícitamente rectificadas por la n.º 2045-04 de 03/12/2004).

En un principio, puede entenderse que si con el convenio de colaboración se pretende difundir la participación del colaborador en las actividades de la entidad sin ánimo de lucro (además el artículo 25 de la Ley 49/2002 permite la difusión “por cualquier medio” de la participación del colaborador), dicho resultado se consigue aun cuando sea el colaborador el que lleva a cabo la actividad de difusión. El que la entidad sin fin lucrativo ceda su logotipo, nombre o marca, no implicaría que la ayuda del colaborador perdiera su carácter esencialmente gratuito; pudiendo enmarcarse esta difusión como uno de los “medios” a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, sin que por ello el convenio de colaboración empresarial perdiera su propia naturaleza<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2045-04 de 03/12/2004.

<sup>103</sup> El artículo 24 de la Ley 34/1988 que regula el patrocinio publicitario establece que éste se regirá «por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables».

<sup>104</sup> Este era el razonamiento de la SG. de Impuestos sobre el Consumo en la consulta n.º 0939-04 de 13/04/2004.

PEDREIRA MENÉNDEZ<sup>105</sup> comparte lo expuesto en el párrafo anterior y se apoya en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 que justifica la necesidad de la nueva Ley a fin de «encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general».

Sin embargo, en el supuesto que estamos tratando, la difusión realizada por el propio colaborador, sobrepasa el objetivo perseguido por el convenio de colaboración. «La contraprestación que correspondería realizar a la beneficiaria, difundir la participación, excede en este caso, cediendo su nombre o logotipo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador, el ámbito del convenio de colaboración empresarial contemplado en la norma. En este caso, sí existe una auténtica contraprestación por parte de la entidad sin fines lucrativos que no se limita a la mera difusión de la colaboración, por lo que se desvirtúa la naturaleza propia del convenio cuyo fundamento ha de consistir en la realización de fines de interés general... El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración»<sup>106</sup>.

En definitiva, el convenio de colaboración “no constituye una prestación de servicios” pero, a su vez, según el artículo 25.2 de la Ley 49/2002, tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto de Sociedades para el colaborador. BLÁZQUEZ LIDOY considera que esta construcción sólo es posible someterla a cierta lógica bajo la premisa de que a 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 de Sociedades. De esta manera, no sería fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades (por ser un donativo) y sólo como excepción, en virtud del artículo 25 de la Ley 49/2002, resulta deducible fiscalmente<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: ¿Cuándo estamos ante un convenio de colaboración en actividades de interés general?, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6, 2005, <http://westlaw.es>.

<sup>106</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2045-04 de 03/12/2004.

<sup>107</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto...”, 2005, *op. cit.*, pág. 92.

En consecuencia, si una empresa celebra un convenio de colaboración con una entidad que no es beneficiaria del mecenazgo, deberá soportar la repercusión del IVA lo que, por otra parte, si actúa en una prorrata del 100% le sería indiferente salvo el efecto financiero de adelantar el Impuesto; pero, en teoría, no tendría derecho a deducir como gasto en el Impuesto sobre Sociedades la donación efectuada.

En cambio, si la operación se encuadrara como un convenio de colaboración dentro del marco del artículo 25 de la ley 49/2002, no estaría sujeta al IVA y dicha cantidad sería deducible en el Impuesto sobre Sociedades. En estas condiciones, también podría plantearse la posibilidad de celebrar un contrato de patrocinio publicitario en lugar del convenio de colaboración. Para el patrocinador le resultaría prácticamente indiferente, pues podría desgravarlo como gasto en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA soportado sería deducible, salvo que actúe en prorrata y, en cualquier caso, el efecto financiero que conlleva adelantar el Impuesto. En cambio, para la entidad sin ánimo de lucro las cantidades recibidas por ambos conceptos estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del artículo 6.1.a de la Ley 49/2002, y puede resultarle más beneficioso repercutir el IVA pues le ayudará a aumentar, en su caso, el porcentaje de prorrata con la que actúa.

## **Capítulo 12.**

### **Exenciones en el IVA para determinadas actividades de interés general.**

La normativa comunitaria del IVA contempla ciertas actividades de interés general que deben de estar exentas del Impuesto. El capítulo 2 del Título IX de la Directiva 2006/112 exonera a ciertas actividades de interés general. Serán únicamente las actividades que se enumeran en el artículo 132 de la Directiva las que se encuentren exentas pues, como reiteradamente recuerda el TJCE, las exenciones contempladas en la Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario, que deben interpretarse de forma estricta a fin de evitar divergencias en la aplicación del Impuesto entre los Estados miembros.

La mayoría de las exenciones a que nos referimos se requieren que sean efectuadas por organismos que actúan en aras del interés público en determinado sector social, cultural, religioso, deportivo o en otros sectores similares, pero su finalidad no estriba en favorecer a dichas entidades, sino en garantizar que los servicios prestados por éstas no se hagan inaccesibles a causa del aumento de los costes que se producirían si las prestaciones de servicios o las entregas de bienes relacionadas directamente con las actividades favorecidas estuvieran sometidas al IVA<sup>108</sup>.

Según dispone el artículo 131 de la Directiva 2006/112, con carácter general, las exenciones en el IVA se aplicarán, sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, «en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso». Por otra parte, el artículo 132.1 de la Directiva enumera 16 tipos de entregas de bienes y prestaciones de servicios que, por su interés general, deben quedar exentas del Impuesto y que en relación con las entidades sin fines lucrativos son:

«...

- b) Las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de

---

<sup>108</sup> Ver, entre otras, las sentencias del TJCE sobre los asuntos: C-76/99, apartado 23 ó C-287/00, apartado 47.

Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.

...

- f) Las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.
- g) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.
- h) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.
- i) La educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.

...

- k) Las cesiones de personal por Instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) e i) y con fines de asistencia espiritual.
- l) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo, de éstos mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por

organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

- m) Determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física.
- n) Determinadas prestaciones de servicios culturales y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.
- o) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas, de conformidad con las letras b), g), h), i), l), m) y n), con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia<sup>109</sup>.

...»<sup>110</sup>.

Más que las actividades en sí, de la redacción del artículo anterior, llama la atención la amplia facultad discrecional que la Directiva otorga a los Estados miembros para reconocer aquellos organismos que, sin ser de Derecho público, pueden beneficiarse de la exención del IVA en estas operaciones. No obstante, hay que tener en cuenta que los Estados miembros están obligados a conceder las exenciones sin disponer de margen de discrecionalidad alguna en lo que respecta a su concesión<sup>111</sup>. Aunque el Estado miembro habrá de conjugar la aplicación de la exención con el

---

<sup>109</sup> El apartado 2 de este artículo 132 matiza el contenido de esta letra disponiendo que «los Estados miembros podrán establecer todas las restricciones que consideren necesarias, especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que origine un derecho a la exención».

<sup>110</sup> Además, el artículo 134 de la Directiva prevé que «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) Cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- b) Cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA».

<sup>111</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-8/81 de 19/01/1982, apartado 32.



establecimiento de unas condiciones que aseguren “la aplicación correcta y sencilla”, así como de “evitar todo posible fraude, evasión o abuso”.

Por lo tanto, como comenta el TEAC, a pesar del carácter objetivo con que queda delimitada la exención de estas operaciones en la jurisprudencia comunitaria; a la hora de su disfrute se requiere de un análisis desde el punto de vista subjetivo de los organismos que las realizan a fin de proscribir los abusos y fraudes<sup>112</sup>. A ello se le une que el legislador comunitario parte de la idea de que los organismos no mercantiles sirven mejor al interés público que los organismos mercantiles, de ahí que expresamente otorgue a los Estados miembros competencias para dar a ambas categorías de organismos un trato fiscal distinto<sup>113</sup>.

Así el artículo 133 de la Directiva 2006/112 dispone que «los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del artículo 132.1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

- a) Los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- b) Estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- c) Estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA.

---

<sup>112</sup> TEAC. Resolución n.º 00/7113/2003 de 29/03/2006.

<sup>113</sup> Asunto C-144/00. Conclusiones del Abogado General SR. L. A. GEELHOED presentadas el 14/11/2002, apartado 41.

- d) Las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA»<sup>114</sup>.

En rigor, la Directiva no excluye del todo a los organismos comerciales en las exenciones a las que se refiere su artículo 133. Los Estados miembros están autorizados, pero no obligados, a excluir a los organismos comerciales, con lo que la exclusión de éstos pueden considerarse como facultativa por parte de la correspondiente normativa nacional. Además, cuando el legislador comunitario ha querido reservar la atribución de las exenciones a ciertas entidades sin fines lucrativos o carentes de carácter comercial lo ha indicado expresamente, como resulta en las letras l) y m) de dicha disposición; otras expresiones que se encuentran en las restantes letras son lo suficientemente amplias como para incluir a las entidades privadas con ánimo de lucro<sup>115</sup>.

En numerosas ocasiones el TJCE ha declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta dependiendo de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad<sup>116</sup>. Esto nos lleva a preguntarnos hasta qué punto la limitación sobre el alcance personal que prevé el artículo 133 de la Directiva es lícita. Si la distinción, respecto a las actividades, es considerada como una distinción entre casos idénticos no estaría permitida, si lo es entre casos parecidos sí podría tener cabida dentro de la normativa comunitaria. Lo que verdaderamente se opone al principio de neutralidad fiscal es que «mercancías o prestaciones de servicios similares<sup>117</sup>, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA»<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> El establecimiento por parte del Estado miembro de una determinada restricción amparándose en esta norma debe estar suficientemente justificada y, por supuesto, no puede vaciar de contenido o modificar de forma injustificada la exención prevista en el artículo 132 de la Directiva. Un claro ejemplo al respecto lo tenemos en la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-124/96 de 07/05/1998, en la que declaró no conforme con la normativa comunitaria la restricción que, en ese momento, contenía la LIVA en la exención del Impuesto sobre las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, y que sólo era aplicable a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasaran una determinada cuantía.

<sup>115</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-498/03 de 26/05/2003, apartado 35.

<sup>116</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-216/97 de 07/09/1999, apartado 20.

<sup>117</sup> Sobre el concepto de “mercancías o prestaciones de servicios similares” volveremos posteriormente con motivo del estudio de las exenciones establecidas en el artículo 20.Uno.12 de la LIVA.

<sup>118</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02 de 08/07/2004, apartado 24.

En general, se puede entender que las exenciones aquí contempladas operan en una vertiente distinta a la que actúan las entidades mercantiles con lo que se soslaya la contradicción que puede producirse con el principio de neutralidad<sup>119</sup>. Las restricciones subjetivas del artículo 133 de la Directiva 2006/112 trata de ofrecer a los Estados miembros la posibilidad de fijar un mecanismo que haga compatible el principio de neutralidad fiscal con el interés general cuando éste se ejerce por un “organismo” que no es de Derecho público. Si bien podría objetarse que se otorga unas facultades excesivamente amplias a los Estados miembros en la configuración de las exenciones. Por ejemplo, incluso si se produjera distorsiones en la competencia, la prohibición de esta situación en el artículo 133.d de la Directiva sólo se establece con carácter facultativo.

En general, podemos concluir que muchas de las operaciones realizadas por las entidades sin fines lucrativos van a estar exentas del IVA. Para el estudio pormenorizado de las exenciones contenidas en nuestra normativa y relacionadas con las entidades sin fines lucrativos, vamos a agruparlas en tres grandes grupos en función de los requisitos exigidos a las entidades para su beneficio:

- Exenciones generales con especial incidencia en las entidades sin fines lucrativos. Son las exenciones referentes a las actividades de hospitalización y asistencia sanitaria, así como las referentes a la educación.
- Aquellas que las entidades sin fines lucrativos realiza para sus miembros. Aquí me refiero tanto a los servicios prestados por ciertas entidades directamente a sus miembros, siempre que éstos ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto como, sobre todo, a las operaciones efectuadas directamente para sus miembros por los organismos sin fines

---

<sup>119</sup> A este respecto, reproducimos los argumentos del Abogado General L. A. GEELHOED que, al analizar el supuesto concreto de la exención relativa a la letra n) referente a las actividades culturales, llega a la conclusión de que no se contraviene el principio de neutralidad fiscal pues, después de todo, «la exención no se dirige a favorecer a organismos económicamente débiles, sino a hacer más asequible al público su visita al teatro, sobre todo en representaciones culturales (complicadas) que no atraen automáticamente a un gran público, la barrera formada por el importe de la entrada es decisiva. En las representaciones comerciales, rentables de por sí, no existe tal barrera, o bien existe en menor medida. En este caso, el público está más dispuesto a pagar el precio exigido por el organizador del evento. En estos casos, el mecanismo de exención del IVA (que además sólo conduce a una disminución muy relativa del precio) no alcanza el objetivo pretendido. Puesto que la exención conlleva, además, una pérdida de ingresos fiscales, estimo justificado considerar equivalentes, pero no idénticas, las actividades exentas y las no exentas». Asunto C-144/00. Conclusiones del Abogado General SR. L. A. GEELHOED presentadas el 14/11/2002, apartado 64.

lucrativos cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

- Exenciones que necesitan del reconocimiento del carácter social a efectos del IVA y que se refieren a actividades relacionadas con la asistencia social, el deporte y la educación física y los de carácter cultural.

### **12.1 Exenciones generales con especial incidencia en las entidades sin fines lucrativos.**

El número 2 del artículo 20.Uno de la LIVA dispone que estarán exentas «las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados<sup>120</sup>.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

- a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.
- b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
- c) Los servicios veterinarios.
- d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número».

Para que surta efectos la exención establecida en este número no tiene ninguna relevancia que sean llevadas a cabo por una entidad sin fin lucrativo. El hecho de que la

---

<sup>120</sup> El artículo 4 del RIVA dispone que «a los efectos del Impuesto se entenderá por precios autorizados o comunicados aquéllos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración».

mencionemos en este momento es consecuencia de que precisamente muchas de estas actividades son usuales para dichas entidades.

También podemos mencionar en este apartado las exenciones contempladas en los números 3 y 5 del artículo 20.Uno de la LIVA<sup>121</sup>. Así se desprende de la contestación de la DGT cuando consideran exentas del IVA «los servicios de asistencia a personas físicas relativas al diagnóstico, prevención y/o tratamiento de enfermedades o dolencias de dichas personas prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico vigente, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, factura dichos servicios al destinatario de los mismos o a un tercero»<sup>122</sup>.

Por otro lado, el apartado 9 del artículo 20.Uno de la LIVA establece la exención para las actividades relacionadas con «la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños<sup>123</sup>, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional<sup>124</sup>, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior,

---

<sup>121</sup> El artículo 20.Uno.3 de la LIVA dispone la exención para «la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas».

Por otra parte el artículo 20.Uno.5 de la LIVA prescribe la exención para «las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones».

<sup>122</sup> Ver, por ejemplo, las contestaciones de la SG de Impuestos sobre el Consumo a las consultas n.º 1926-02 de 12/12/2002 ó n.º 0539-97 de 21/03/1997.

<sup>123</sup> Los servicios exentos de guarda y custodia de niños sólo se refieren a los prestados por guarderías infantiles «que cumplen los restantes requisitos enumerados en el precepto, no resultando extensible la citada exención a los servicios de parques infantiles sitos en supermercados, fiestas, ferias, etc.». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0229-99 de 24/02/1999.

<sup>124</sup> «El reciclaje profesional consiste en dar una formación complementaria a profesionales o técnicos para que amplíen o pongan al día sus conocimientos, o bien para que actúen en otra especialidad». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V2218-06 de 03/11/2006.

efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios<sup>125</sup>.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes<sup>126</sup>.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

- b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes<sup>127</sup>.
- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso<sup>128</sup>».

A la vista de la redacción del artículo 20.Uno.9, parece que lo que pretende la LIVA es otorgar el beneficio de la exención a las actividades formativas y directamente relacionadas con el desarrollo de una actividad laboral de quien reciba la formación<sup>129</sup>.

---

<sup>125</sup> La DGT, en relación con la exención sobre la guarda y custodia de niños prestados por guarderías, la extiende a los servicios accesorios prestados a los niños por las citadas guarderías, con medios propios o ajenos, tales como los servicios de comedor y transporte. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1397-06 de 07/07/2006.

<sup>126</sup> Como veremos posteriormente, la LIVA prevé una exención específica para dichas actividades siempre que sean prestadas por entidades o establecimientos de carácter social.

<sup>127</sup> Con dicha precisión, que no estaba recogida en la Ley del IVA de 1985, queda claro que para la LIVA los servicios de alojamiento y manutención que prestan este tipo de centros no son accesorios a los docentes que puedan facilitar los mismos.

<sup>128</sup> «Ni siquiera en el caso de que tales entregas estén directamente relacionadas con servicios de enseñanza prestados por la misma a los que sí resulte aplicable la referida exención». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V01945-05 de 10/02/2005.

<sup>129</sup> Así se desprende de diferentes contestaciones de la DGT entre las que destacamos las siguientes:

- Estarán exentos del IVA «los servicios de enseñanza impartidos por escuelas de vuelo autorizadas por la Dirección General de Aviación Civil, para la obtención de los títulos aeronáuticos civiles de piloto comercial (avión), piloto de transporte de línea aérea... dado que, en todos estos casos, las referidas enseñanzas deben calificarse a tales efectos de formación profesional por tener como finalidad la obtención por el alumno de un título que, objetivamente considerado y con carácter general, está destinado a ser utilizado para el ejercicio de determinadas actividades profesionales.

No están exentos del IVA los servicios de enseñanza impartidos por escuelas de vuelo autorizadas por la Dirección General de Aviación Civil, para la obtención de los títulos aeronáuticos civiles de piloto privado... además de por establecerlo así expresamente la letra c) del tercer párrafo del artículo 20.uno.9 de la Ley 37/1992, por tratarse de servicios de enseñanza que no pueden ser calificados de formación profesional a tales efectos, dado que tienen como

Para la validez de las exenciones relativas a las enseñanzas del artículo 20.Uno.9 de la LIVA se requiere que sean impartidas por “entidades privadas autorizadas”. A este respecto, el artículo 7 del RIVA prescribe que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20.Uno.9 de la LIVA, «aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate».

La Dirección General de Tributos entiende por centros educativos «aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza»<sup>130</sup>. Por lo tanto, si la actividad educativa se imparte de forma ocasional, por ejemplo un congreso que organiza una entidad puntualmente y no de manera continuada, ésta no tendrá la consideración de centro educativo y la actividad, en consecuencia, no estaría exenta<sup>131</sup>.

Pero además, el RIVA exige que estos centros educativos estén reconocidos o autorizados por los entes públicos competentes. Ya la DGT, en su Resolución 3/1993, observa que las competencias en materia de educación, al ser transferidas a las Comunidades Autónomas, podían dar lugar a un planteamiento distinto respecto del requisito del reconocimiento o autorización del centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del centro mientras que otras no lo prevén en su legislación. Sin embargo, en la misma Resolución, la DGT señalaba que la normativa del IVA relativa a estas exenciones debe interpretarse de

---

finalidad la obtención por los alumnos de un título que, objetivamente considerado y con carácter general, está destinado a satisfacer necesidades personales de quienes lo obtienen». Consulta vinculante n.º V0664-05 de 22/04/2005.

- Sobre los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos así como del permiso de circulación impartidos por los centros autorizados. La exención afectará solamente a los cursos dirigidos a los permisos que están exentos del Impuesto ya que «las referidas enseñanzas deben calificarse a tales efectos de formación profesional por tener como finalidad la recuperación por el alumno de una autorización administrativa que, objetivamente considerada y con carácter general, está destinada a ser utilizada para el ejercicio de determinadas actividades profesionales». Consulta vinculante n.º V1961-06 de 02/10/2006.

<sup>130</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0221-05 de 14/02/2005.

<sup>131</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1912-97 de 19/09/1997.

forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

Ante las distintas situaciones que pudieran presentarse, la DGT ha venido manteniendo el criterio que se estableció en la mencionada Resolución 3/1993: «el requisito del previo reconocimiento o autorización del centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable»<sup>132</sup>.

Posteriormente, y como consecuencia de la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-453/02<sup>133</sup>, la DGT cambia de criterio y entiende que ya no resulta de aplicación el requisito establecido en la Resolución de la DGT 3/1993, sobre la exigencia de autorización para exonerar del Impuesto las prestaciones de servicios educativos, en aquellas Comunidades Autónomas que la exigían para el funcionamiento del centro.

Así pues, en el supuesto de que una entidad preste los servicios de enseñanza a través de un centro calificado de educativo a efectos del IVA, el actual criterio de la DGT es que «dichos servicios estarían exentos del Impuesto cuando las enseñanzas impartidas en el centro versasen única o principalmente sobre materias incluidas en

---

<sup>132</sup> Resolución 3/1993, de 4 de marzo, de la Dirección General de Tributos sobre la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones.

<sup>133</sup> Dicha Sentencia se refiere a la exención prevista en la Directiva para las «apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro»; y en la que establece que la exención «se opone a una normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se realiza en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no goza de dicha exención». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asuntos acumulados C-453/02 y 462/02 de 17/02/2005, apartado 30.



alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español, con independencia de que tenga o no reconocida autorización alguna por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma donde está establecida.

La exención no será aplicable en este caso a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudios.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación y Ciencia»<sup>134</sup>.

La DGT remite al Ministerio de Educación y Ciencia para determinar si las materias impartidas “se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo” y, en consecuencia, entender que se contribuye de esta manera a dar una capacitación al alumno más que a satisfacer una necesidad personal. Sin embargo, a través de las múltiples consultas planteadas a la DGT podemos citar que se encuentran exentas, entre otras, las enseñanzas de: corte y confección, peluquería, enseñanza de teatro, informática, clases de preparación de oposiciones, enseñanza de idiomas, danza y bailes de salón, contables y fiscales, ofimática, informática y secretariado internacional, enseñanza de técnicas agrícolas ganaderas y de medio ambiente, enseñanzas en formación de mercancías peligrosas (consulta V1892-06) y las enseñanzas normalmente realizadas en las granjas-escuela relativas al conocimiento y experimentación de las ciencias de la naturaleza<sup>135</sup>.

También podemos decir que, en ningún caso, será aplicable la exención «a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas de manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso u otras similares a los mismos»<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1080-06 de 08/06/2006.

<sup>135</sup> La referencia a las consultas correspondientes puede verse en CHECA GONZÁLEZ, C.: “Exención en el IVA de los servicios de educación y enseñanza. Sentencias comentadas: STSJ de Madrid de 28 marzo 2001 (JT 2001, 1191) y STSJ de Extremadura de 12 junio 2001 (JT 2001, 1173)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 15, 2001, <http://westlaw.es>.

<sup>136</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V2218-06 de 03/11/2006.

## **12.2 Operaciones exentas que las entidades sin fines lucrativos realizan para sus miembros.**

El artículo 20.Uno.6 de la LIVA recoge la exención prevista en el artículo 132.1.f de la Directiva 2006/112 y establece la exención para «los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.
- c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente<sup>137</sup>.

Se entenderá, a estos efectos, que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas<sup>138</sup>.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles».

Comenta el Abogado General JEAN MISCHO que «la exención se estableció para evitar que las prestaciones que el legislador comunitario pretendía eximir por motivos legítimos y diversos no acabaran pese a ello gravadas por el IVA como consecuencia de que el operador se viera forzado, para poder ofrecerlas, seguramente debido a que la dimensión de su empresa le obligaba a ello, a colaborar con otros profesionales que comercializan los mismos servicios a través de una estructura común que se haga cargo de determinadas actividades necesarias para la realización de la prestación.

---

<sup>137</sup> Para el reconocimiento de la exención aquí prevista, el artículo 5 del RIVA dispone que «se efectuará por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado.

El reconocimiento del derecho, a que se refiere el párrafo anterior, surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención».

<sup>138</sup> Estimo que dicho porcentaje se referirá a las operaciones realizadas durante el año anterior.

Se consideró que el servicio adquirido por un prestador a una agrupación de este tipo debía equipararse desde el punto de vista de su tratamiento fiscal, bajo determinadas condiciones, a una operación realizada en el interior de la empresa.

Desde cierto punto de vista, esta exención pretende, por paradójico que pueda parecer, unificar las condiciones de competencia en un mercado en el que operan simultáneamente grandes empresas, que pueden ofrecer sus servicios limitándose simplemente a movilizar sus recursos internos, y otras empresas más pequeñas, obligadas, para poder ofrecer los mismos servicios, a recurrir a servicios externos»<sup>139</sup>.

En principio, parece que la exención tiene un carácter muy técnico que no debe tener excesiva incidencia sobre las entidades cuyas actividades se encaminan al interés general, sin embargo, debido al abaratamiento de costes que supone la exención y la posibilidad de que los miembros de la agrupación se encuentre dentro de los requisitos que establece la Ley, puede suponer elemento importante en la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos.

Algunos de los requisitos que se tienen que cumplir para la aplicación de esta exención no están suficientemente claros. De las respuestas a las consultas planteadas a la DGT<sup>140</sup>, así como de distintas sentencias podemos sacar las siguientes conclusiones respecto de la actividad de estas agrupaciones:

- a) Los servicios han de ser prestados por las uniones o agrupaciones que se constituyan sin que se produzcan beneficios para ellas mismas ni para distribuir entre sus socios. Dichas entidades sólo podrán exigir a sus socios el reembolso de los gastos hechos en común, en la forma prevista en sus estatutos.
- b) Que se trate de prestaciones de servicios con exclusión por tanto de las entregas de bienes, salvo aquellas entregas de carácter marginal o circunstancial que se refieran a los bienes que hayan sido utilizados por la propia entidad en el desarrollo de su actividad de asistencia a los socios<sup>141</sup>.
- c) La agrupación debe realizar una actividad auxiliar de la desarrollada por sus socios, sin que pueda sustituir a éstos en el desarrollo de su actividad

---

<sup>139</sup> Asunto C-8/01. Conclusiones del Abogado General JEAN MISCHO presentadas el 03/10/2002, apartados 118,119 y 120.

<sup>140</sup> Ver, entre otras, la consulta vinculante n.º V0063-05 de 25/01/2005.

<sup>141</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0257-97 de 13/02/1997.

principal. Además, los servicios prestados deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales de los socios y utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención<sup>142</sup>.

- d) La agrupación sólo puede prestar servicios a sus socios quedando excluidas, del beneficio de la exención, aquellas agrupaciones que presten asimismo servicios a terceros o que realicen entregas de bienes, con la salvedad indicada anteriormente.

Las prestaciones de servicios a terceros es incompatible con el requisito establecido en la letra a) del artículo 20.Uno.6 (que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en el desarrollo de las actividades de sus socios) y vacía de contenido lo dispuesto en su letra b), puesto que no existirá reembolso exacto de los gastos hechos en común cuando se obtenga ingresos de terceros.

Respecto de los requisitos que deben reunir los miembros de la agrupación, parece que los destinatarios sólo pueden ser empresarios o profesionales<sup>143</sup>. Sin embargo, BLÁZQUEZ LIDOY estima que la redacción de esta norma en la normativa comunitaria sí admitiría la inclusión de las personas físicas no empresarias o profesionales. Excluir la posibilidad de que las personas que no realicen actividades económicas puedan ser los destinatarios finales de esta exención supondría dejar vacías de contenido a las actividades no sujetas de la Directiva y de la LIVA, lo que no parecería aceptable<sup>144</sup>.

En caso de que se incorpore nuevos miembros a la agrupación, la DGT considera que no se considerarán incumplidos los requisitos anteriores cuando la agrupación preste sus servicios a nuevos integrantes que cumplan los requisitos

---

<sup>142</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 1999 al recurso n.º 061/1997.

<sup>143</sup> Así se desprende tanto del criterio del TEAC (resoluciones de 30 de enero de 1997 o la de 3 de julio de 1997) como de la Sentencia de la Audiencia Nacional cuando, con motivo de la aplicación de la presente exención a una entidad urbanística colaboradora de conservación, comenta que «los servicios prestados por la asociación a sus miembros, que son los propietarios de fincas... no son utilizados por éstos en el ejercicio de alguna actividad económica, exenta o no sujeta al impuesto, y no se acredita que los miembros socios de la entidad desarrollen alguna actividad empresarial o profesional, exenta o no sujeta, por lo que no concurren los requisitos necesarios para disfrutar de la exención del artículo 20.Uno.6 de la Ley 37/1992». Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2000 al recurso n.º 418/1997.

<sup>144</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Ed. Centro de Estudios Financieros, 2002, pág. 94.

legalmente establecidos y argumenta que «la exención es el tratamiento que corresponde a las operaciones que cumplan los requisitos objetivos y subjetivos establecidos en la normativa citada, requisitos cuya concurrencia en los nuevos integrantes de la asociación ha de apreciarse por el órgano administrativo que corresponda, sin que se puedan condicionar a la obtención de una autorización previa. No obstante la eficacia del reconocimiento está condicionada a que se cumplan y subsistan los requisitos citados»<sup>145</sup>.

La otra exención que contempla la LIVA en relación con las operaciones que las entidades sin fines lucrativos realiza para sus miembros se encuentra en el artículo 20.Uno.12 de la Ley que prescribe la exención para «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.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración Tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije»<sup>146</sup>.

La exención se refiere a las prestaciones que realizan estas entidades para sus miembros en la consecución de sus fines específicos. Por consiguiente, no alcanzará en ningún caso a las operaciones cuyos destinatarios no sean directamente los miembros de dichas entidades, lo que implica que los destinatarios no pueden ser indeterminados.

---

<sup>145</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V2063-06 de 19/10/2006.

<sup>146</sup> La remisión reglamentaria se refiere al artículo 5 del RIVA y que hemos comentado con motivo de la otra exención contemplada dentro de este apartado (artículo 20.Uno.6 de la LIVA).

Tampoco se aplicará la exención a las entregas de bienes o a los servicios prestados percibiendo a cambio una contraprestación específica<sup>147</sup>.

Los requisitos que se exigen en la presente exención son básicamente los siguientes:

- Ha de tratarse de entidades legalmente reconocidas.
- Deben carecer de finalidad lucrativa.
- Los ingresos se han de limitar a las cotizaciones fijadas en sus estatutos.
- Los objetivos perseguidos han de ser de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.
- No ha de provocar distorsiones en la competencia.

Comentemos brevemente cada uno de estos requisitos.

#### *Reconocimiento legal.*

Para la obtención de la exención, la entidad u organismo tiene que estar legalmente reconocida conforme a la normativa específica. Así el Tribunal Supremo ni siquiera entra a examinar la procedencia de la exención por el carácter cívico de las actividades de una pretendida Comunidad de Regantes porque, a pesar de su inscripción en el Registro de Asociaciones de la Generalidad Valenciana, lo cierto es que con arreglo al régimen jurídico específico constituido por la Ley de Aguas, deberían constituirse en Comunidades de Regantes<sup>148</sup>.

#### *Ausencia de finalidad lucrativa.*

La exención que estamos comentando resulta de transponer a nuestra normativa la letra l) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/132, siendo de las pocas exenciones en las que dicho artículo exige expresamente que sea efectuada por una entidad sin fin lucrativo. Hay que señalar que esta condición se confunde, en lo fundamental, con el requisito establecido en el artículo 133.a de la Directiva que, con carácter optativo, permite a los Estados miembros exigir que los organismos “no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios”, lo que ocurre es que el artículo 133 afecta a

---

<sup>147</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1973-03 de 25/11/2003.

<sup>148</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 al recurso n.º 11269/2004.

un conjunto de exenciones en cuya redacción no figura de forma explícita el carácter no lucrativo de la entidad<sup>149</sup>.

Para el TJCE el hecho de que un organismo obtenga beneficios, o intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no pone en entredicho la calificación de organismo sin fin lucrativo, mientras que dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias<sup>150</sup>.

Por otra parte, para analizar si una entidad carece de ánimo de lucro no es suficiente con examinar los fines de la entidad, también es necesario examinar si el objetivo de obtener y distribuir beneficios puede deducirse del modo en que funciona en la práctica, y, para ello, «no basta con limitarse a examinar si se han distribuido abiertamente beneficios, por ejemplo, en forma de rendimientos directos de las inversiones representadas por las aportaciones al activo del organismo. Esa distribución, al menos en algunas circunstancias, también podría adoptar la forma de una retribución de los empleados excepcionalmente elevada, derechos reembolsables sobre activos con un valor cada vez mayor, concesión a los socios de contratos de suministro, al margen de que los precios sean más elevados que los de mercado, o la organización de “competiciones” deportivas en las que todos los socios ganan premios. Es evidente que pueden idearse otros métodos para encubrir una distribución de beneficios»<sup>151</sup>.

Con la exigencia de que la entidad no tenga un fin lucrativo, tanto en la normativa comunitaria como en la LIVA, parece que se piensa en asociaciones o fundaciones, pero en realidad ninguna normativa exige una determinada forma jurídica. Si bien, para determinar la carencia de lucro deben tenerse en cuenta la totalidad de las actividades de la entidad, incluyendo los servicios complementarios que ofrece<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> La DGT comenta que el requisito comunitario de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la LIVA como la ausencia de finalidad lucrativa. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º V1877-05 de 26/09/2005.

<sup>150</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-174/00 de 21/03/2002, apartado 28.

<sup>151</sup> Asunto C-174/00. Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 21/03/2002, apartado 47.

<sup>152</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-174/00 de 21/03/2002, apartado 21.

Para la DGT, no resulta un obstáculo que una sociedad anónima pueda considerarse que actúa sin finalidad lucrativa a efectos del IVA<sup>153</sup>. Sin embargo, otras veces la Administración Tributaria, en especial al tratar de aplicar el carácter no lucrativo en el IVA a las cooperativas, sí que ha negado la exención en el Impuesto por la forma asociativa adoptada<sup>154</sup>.

Aunque es verdad que, en la práctica mayoría de los casos y como recuerda el Tribunal Supremo, en las sociedades cooperativas existe un especial ánimo de lucro, entendido como provecho económico<sup>155</sup>, no se puede descartar a priori la condición de entidad sin fin lucrativo, a efectos del IVA, a una sociedad cooperativa. Por eso estamos más de acuerdo con la contestación de la DGT sobre una cooperativa de trabajo asociado a la que niega la condición de entidad sin fin lucrativo ya que «estas cooperativas, al distribuir la totalidad de sus ingresos entre sus socios de trabajo ponen de manifiesto la existencia de un fin lucrativo en su actividad, siendo dicho fin manifiesto en sus socios y, a través de ellos, también en la entidad cooperativa que los reúne»<sup>156</sup>. Sin embargo, en esta misma contestación, hace una exención con aquellas cooperativas que se encuentren dentro de la Disposición adicional primera de la Ley 27/1999<sup>157</sup>. Así pues, a efectos del IVA, una entidad cooperativa cumplirá el requisito

---

<sup>153</sup> «El hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la consultante tiene un fin lucrativo material, sino solamente formal, por revestir la forma de sociedad anónima. Realmente carece de esta finalidad lucrativa y, por supuesto, actúa consecuentemente». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V1877-05 de 26/09/2005.

<sup>154</sup> Al respecto, destacamos la Resolución del TEAC (n.º 00/3660/1998 de 10/02/2000) que en referencia a una sociedad cooperativa estima que la misma persigue 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 de los socios, 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, por lo tanto, no puede ser considerada como una entidad sin ánimo de lucro a efectos del IVA.

En la misma línea, la DGT (consulta 0176-03 de 12/02/2003) para negar la exención en el Impuesto observa que el carácter empresarial de las cooperativas y la finalidad lucrativa en el desarrollo de su actividad ha quedado recogido en la Exposición de Motivos de la Ley 27/1999 de Cooperativas, en la que, textualmente, se dice que «el objetivo de la nueva Ley es, precisamente que los valores que encarna la figura histórica del cooperativismo, respuesta de la sociedad civil a los constantes e innovadores condicionamientos económicos, sean compatibles y guarden un adecuado equilibrio con el fin último del conjunto de socios, que es la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial».

<sup>155</sup> En concreto, el Tribunal Supremo se refería a las cooperativas de crédito cuyos socios más que obtener ingresos, lo que pretende en reducir los costes de obtención de los créditos. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1999 al recurso n.º 5676/1994.

<sup>156</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0638-03 de 13/05/2003.

<sup>157</sup> Dicha Disposición adicional primera establece: «podrán 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:



de carecer de finalidad lucrativa cuando la misma, de acuerdo con la Ley 27/1999, sea calificada como una entidad sin ánimo de lucro por reunir los requisitos contemplados en la Disposición adicional primera de dicha Ley.

*Ingresos limitados a las cotizaciones fijadas en los estatutos.*

El requisito del artículo 20.Uno.12 de la LIVA referente a que la entidad no puede recibir contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos para que sea de aplicación del beneficio fiscal, no ha de ser interpretado de forma literal. El Tribunal Supremo razona que «este requisito, así expuesto e interpretado literalmente, implicaría que, si además del pago de las cuotas sociales, un asociado pagara aparte por tomar un café, en el Salón del Club, éste no tendría derecho a la exención en su totalidad.

Esta interpretación ha sido desechada por el tercer párrafo del artículo 13.1.12 del Reglamento del IVA [se refiere al Reglamento de la anterior Ley de 1985 y que no viene recogido en la actual normativa del Impuesto], que dispone: “la exención no alcanzará a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas para terceros o mediante contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”, lo que significa que estas contraprestaciones (el pago del café, de la comida, de un acto excepcional, etc.) distintas a las cuotas sociales, no están exentas, pero no por ello pierde la asociación de que se trata la exención por IVA de las cuotas sociales»<sup>158</sup>.

A pesar de que el actual RIVA no recoge de forma expresa la precisión contenida en el artículo 13.1.12 del Reglamento anterior, el TEAC entiende que la misma se deriva igualmente de la delimitación del hecho imponible que se declara exento en la norma legal, ya que delimita la exención a las “prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas (...) siempre que no perciban de los

- 
- 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% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector».

<sup>158</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2004 al recurso n.º 5195/1999.

beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”. Con lo cual, «el hecho de que se presten servicios o se entreguen bienes, a terceros o a los propios asociados (la ley utiliza la expresión genérica de “beneficiarios”) que no se financien con las cuotas sociales no impedirá que, cumpliendo los restantes requisitos, la asociación pueda gozar de la exención prevista en la ley, aunque ésta se circunscriba al cobro de las cuotas a los asociados»<sup>159</sup>.

Además, el Tribunal Supremo indica expresamente que la circunstancia de que una asociación pueda obtener ingresos de actividades recreativas (fiestas, rifas, loterías, veladas, bailes, excursiones, etc.) conforme a sus estatutos, no puede servir (salvo prueba en contrario) para presumir la percepción de contraprestaciones distintas de las cuotas, ya sean periódicas u ocasionales, pagadas por los socios<sup>160</sup>. Cuestión distinta es que la entidad ejerza una actividad por la que perciba ingresos distintos a las cuotas sociales. En este supuesto no cabe la exención genérica aquí contemplada<sup>161</sup>.

*Objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.*

Para la aplicación de la presente exención, los objetivos de la entidad sin fin lucrativo deben ser “exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica”. La jurisprudencia ha interpretado esta exención con una flexibilidad superior a la que se deriva de la redacción literal de mismo<sup>162</sup>.

---

<sup>159</sup> TEAC. Resolución n.º 00/2782/2004 de 15/03/2006. En el mismo sentido, y refiriéndose a la actual LIVA, se expresa el Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de diciembre de 2005 al recurso n.º 1977/001.

<sup>160</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2001 al recurso n.º 5353/1996.

<sup>161</sup> Por ejemplo, el Tribunal Supremo considera ajustado a derecho la repercusión del IVA a las cuotas sociales del CASINO TENIS CLUB... porque, dicho club, «dispone, o puede disponer, de otros recursos distintos de las cuotas de los socios, como son las cantidades con que se graven las tarjetas de invitado y el producto de los juegos lícitos autorizados, y es, por tanto, obvio que, en virtud de esa multiplicidad de fuentes de ingresos, no quepa reconocer una exención genérica como la solicitada, por no tratarse, en puridad, de una entidad de la exclusiva naturaleza pretendida [naturaleza cívica]». Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2001 al recurso n.º 5057/1996.

<sup>162</sup> Por ejemplo, una entidad que dentro de sus objetivos hace mención, además, a otros de carácter cultural y recreativo, el Tribunal Supremo declara válida la aplicación de la exención pues «en el caso presente, dada la antigüedad de la Sociedad apelante, su evidente finalidad cultural y la falta patente de espíritu lucrativo, la alusión a “recreativo” contenida en la descripción de sus fines estatutarios tiene que ponerse en relación con el conjunto de sus restantes actividades propias y no constituye extensión analógica el entendimiento de dicha referencia en el sentido de que sus actividades pueden y hasta deben servir para la distracción, entretenimiento y solaz de los que participan en ellas, recibiendo dichas prestaciones si mas contrapartida económica (según aparece suficientemente acreditado) que las cuotas de los socios, sin otro fin que el de carácter cívico-cultural y, sobre todo, sin propósito de beneficio económico alguno». Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998 al recurso n.º 2439/1992.

A pesar de la casuística que se puede dar en este tipo de entidades, como línea general, el Tribunal Supremo entiende que la circunstancia de no estar contenidas de forma expresa ciertas actividades entre las enumeradas en el artículo 20.Uno12 de la LIVA, no puede ser motivo suficiente para denegar la exención, cuando concurren los restantes requisitos y si dichas actividades pueden razonablemente considerarse comprendidas (dentro del contexto de los fines concretos) en alguna otra genéricamente descrita como merecedora del beneficio fiscal, siempre que, con igual racionalidad, no pueda presumirse que ello elimina la ausencia de lucro.

Entre todos los objetivos merecedores de la exención, el más ambiguo de ellos es el de “naturaleza cívica” que no viene definida en la Ley<sup>163</sup>. Para el Tribunal Supremo, las actividades cívicas son aquéllas que «tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, de una región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social e incluso la sana diversión y esparcimiento. Por eso, las sociedades cuyos objetivos sean de naturaleza recreativa son también indudablemente cívicas. Dejamos fuera otros fines que podrían encuadrarse perfectamente como cívicos, pero que al haber sido clasificados fiscalmente aparte de los estrictamente cívicos, no conviene mezclarlos, como ocurre con la asistencia social, la beneficencia, la filantropía, etc.

En definitiva, que los objetivos de la asociación sean exclusivamente de naturaleza cívica constituye un concepto jurídico indeterminado concerniente al

---

<sup>163</sup> Cabe destacar el criterio poco claro que ha venido manteniendo el TEAC sobre dicho concepto. Por una parte, en su Resolución n.º 00/2955/1998 de 21/02/2001, argumenta que «es posible encontrar una referencia precisa del concepto de naturaleza “cívica” en el Derecho Comparado de los países de la Comunidad Europea que en alguna medida han regulado la cuestión que nos ocupa y, concretamente, en las legislaciones fiscales del Reino Unido y Francia, en las que se califican como cívicos los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que se da mayor cohesión al tejido social y, en consecuencia, cabe entender en nuestro Derecho como objetivos de tal naturaleza los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad, y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutua».

El criterio anterior, mantenido de forma reiterada por el TEAC, viene a decir que los objetivos de la entidad deben ir dirigidos a toda la colectividad y, por tanto, era rechazada la aplicación de la exención cuando los socios eran los principales destinatarios de las actividades realizadas. Pero, las mismas resoluciones que mantenían esta postura, hacían referencia a la doctrina del Tribunal Supremo, para el que la exención está vinculada al carácter interno de las prestaciones propias de fines cívicos. Entre otras, se puede mencionar la Sentencia de 15 de julio de 2002 en la que comenta que el carácter cívico no desaparece «por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues esa es una nota consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen».

ejercicio de los valores de la ordenada y pacífica convivencia humana, dentro del marco de las exigencias sociales y del ordenamiento jurídico»<sup>164</sup>.

Ante las múltiples correcciones del Tribunal Supremo a las resoluciones dictadas por el TEAC, en el sentido de que el carácter cívico no desaparece por el hecho de que los socios sean los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la entidad; el TEAC en su Resolución n.º 00/2782/2004 de 15/03/2006, rectifica sus criterios anteriores y termina aceptando que, cuando se trata de entidades cuya actividad fundamental se proyecta al logro de finalidades esencialmente culturales y recreativas, no puede negarse el carácter cívico.

*No ha de provocar distorsiones en la competencia*

El artículo 20.Uno.12 de la LIVA condiciona el disfrute de la exención a que no se generen distorsiones en la competencia. Esto hay que ponerlo en relación con el artículo 133.d de la Directiva 2006/112 que permite a los Estados miembros subordinar determinadas exenciones del artículo 132 a la condición de que dichas exenciones «no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA».

Hay que señalar el cambio en la redacción del actual artículo 133.d de la Directiva 2006/112 respecto a su correspondiente en la Sexta Directiva (artículo 13.A.2.a), cuya redacción estipulaba que “la exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia”. Con este cambio de redacción se recoge la Sentencia del TJCE en la que precisa que este requisito «no se refiere únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro... [Por lo tanto], debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia»<sup>165</sup>. Eso sí, «es necesario, sin embargo, que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real»<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2004 al recurso n.º 5195/1999.

<sup>165</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-8/01 de 20/11/2003, apartados 63 y 64.

<sup>166</sup> *Ibidem*, apartado 63.

Cuando dos operadores compiten entre sí, un trato fiscal diferenciado produce distorsiones en la competencia, situación que el principio de neutralidad fiscal prohíbe. Sin embargo, el criterio para determinar si existe distorsión en la competencia tiene una difícil concreción. PEDREIRA MENÉNDEZ no considera válido que este criterio consista simplemente en que «la prestación del servicio llevada a cabo por la asociación sea más barata que la existente en el mercado»<sup>167</sup>.

Estimo que la posibilidad de provocar distorsiones en la competencia está directamente relacionada con el hecho de que las prestaciones que ofrece la entidad sean similares a las que ofrecen o pueden ofrecer las empresas comerciales.

La Abogada General CHRISTINE STIX-HACKL, en orden a apreciar la similitud de los servicios prestados, considera apropiado tener presente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el artículo 90 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea<sup>168</sup>. El TJCE establece que los productos serán similares «si presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello no un criterio de identidad absoluta, sino de analogía y de utilización comparables»<sup>169</sup>. En este sentido, como en cualquier operación en el marco del sistema comunitario del IVA, para apreciar si son relevantes las diferencias que pudieran existir, deberá realizarse un análisis global que evite las distinciones artificiales y que se base sobre todo en la perspectiva del consumidor medio<sup>170</sup>.

Así pues, no será fácil que las prestaciones de las entidades cuyos objetivos sean los que recoge en la exención que estamos estudiando, sean similares a los ofrecidos por las entidades lucrativas sujetas al Impuesto. Como dice PEDREIRA MENÉNDEZ, sólo

---

<sup>167</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 7-8, 2005, <http://westlaw.es>.

<sup>168</sup> Asuntos acumulados C-453/02 y C-C-462/02. Conclusiones del Abogado General STIX-HACKL presentadas el 08/07/2004, apartado 51.

El primer párrafo del actual artículo 90 del TCE dispone que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares».

<sup>169</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-302/00 de 27/02/2002, apartado 23.

<sup>170</sup> Asuntos acumulados C-453/02 y C-C-462/02. Conclusiones del Abogado General STIX-HACKL presentadas el 08/07/2004, apartado 54.

hay que tener en cuenta que «muchas veces estas entidades existen para poder ofrecer a sus asociados un servicio al que no podrían concurrir si tuvieran que acudir al mercado»<sup>171</sup>.

### **12.3 Exenciones en las que se precisa el reconocimiento del carácter social de la entidad.**

Los números 8, 13 y 14 del artículo 20.Uno de la LIVA contempla la exención de una serie de prestaciones de servicios, a saber: asistencia social, las directamente relacionadas con el deporte y la educación física y las actividades culturales, que si bien pudieran encuadrarse perfectamente en las de naturaleza cívica, la Ley del Impuesto las trata de forma diferenciada. Para que se dé el supuesto de exención será necesario que dichas prestaciones sean realizadas por entidades de Derecho público o bien que tengan el reconocimiento específico de “carácter social”, tal y como queda definido en el artículo 20.Tres de la LIVA<sup>172</sup>.

El artículo 20.Uno.8 prevé la exención para «las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

- a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

---

<sup>171</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El IVA y el sector no lucrativo...”, 2005, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>172</sup> La expresión “carácter social” viene recogido en las letras g) y h) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112 pero sin precisar los requisitos ni procedimientos para su reconocimiento. «Por consiguiente, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales entidades». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-498/03 de 26/05/2005, apartado 49.

En general, y con las reservas que analizaremos con motivo del estudio pormenorizado de las entidades de “carácter social” en el siguiente apartado, podemos decir que aquellas entidades sin fines lucrativos que puedan acogerse a la Ley 49/2002, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, podrán ser consideradas de carácter social a efectos del IVA.

- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a ex-reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos».

Por lo tanto, la exención sólo será aplicable a las prestaciones de servicios que aparecen en la relación del mismo<sup>173</sup>, en contraste con las correspondientes letras g) y h) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112 que no elaboran ningún tipo de lista y se limitan a exonerar las actividades directamente relacionadas con la asistencia social y con la protección de la infancia y de la juventud.

Sin embargo, en la presente exención, la confección de la lista cerrada no ofrece una mayor seguridad jurídica. La falta de concreción de lo que debe entenderse por “asistencia social” puede llevar, y de hecho así sucede, a una falta de homogeneidad en la aplicación de la exención no sólo con respecto a otros países sino incluso dentro de nuestro ordenamiento.

Ante las numerosas consultas sobre el concepto de asistencia social, la Dirección General de Tributos se apoya en el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales (1995), emitido a solicitud de la propia DGT. Este informe considera, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por asistencia social como «el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad social, destinando medios económicos,

---

<sup>173</sup> Si se tratase de una lista a título de ejemplo, no tendría sentido la incorporación a la misma, por la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional para el Desarrollo, de la letra l).

personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social»<sup>174</sup>.

Con este criterio, una actividad tendrá carácter social cuando viene a remediar directamente un “estado de necesidad”. Para delimitar lo que debe entenderse por estado de necesidad, el TEAC observa que la asistencia social no permite excluir “per se” del ámbito de la exención, a las prestaciones de servicios de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución “privada”; porque lo que resulta esencial a dicho concepto es la existencia de un estado de necesidad u otro tipo de carencias, y que son propias de determinados colectivos, que no han de ser forzosamente de orden económico, y que precisamente exigen la realización de determinadas actividades tendentes a paliar tal estado carencial, por ejemplo de orden físico, psicológico, etc.<sup>175</sup>

Se echa en falta un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos que permita una mayor certeza sobre el alcance de la presente exención, en especial, cuando la normativa comunitaria no invoca en ningún momento “los estados de necesidad” en los que se apoya la DGT para determinar el concepto de asistencia social. Por otra parte, en las respuestas de la DGT, aparte de la remisión al informe anteriormente citado, apenas contienen argumentos que aclaren las razones que la lleva a considerar que una determinada prestación de servicios se encuentra o no al amparo de la exención del artículo 20.Uno.8 de la LIVA.

También hay que matizar que el lugar donde materialmente se presten los servicios no influye en el tratamiento de la exención, sino que se ha de estar a la naturaleza de los servicios prestados<sup>176</sup>. Asimismo, de la redacción del artículo 20.Uno.8 se desprende que la exención no será aplicable a las entregas de bienes<sup>177</sup>. Sin embargo, las letras g) y h) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112, sí que contemplan las exenciones para las entregas de bienes directamente realizadas con la asistencia social y la protección de la infancia y juventud.

---

<sup>174</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1973-03 de 25/11/2003.

<sup>175</sup> TEAC. Resolución n.º 00/664/2002 de 13/10/2002.

<sup>176</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0451-03 de 28/03/2003.

<sup>177</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1973-03 de 25/11/2003.



Parece claro, por tanto, la necesidad de modificar la redacción del presente artículo, como mínimo, para incluir la exención de las entregas de bienes relacionadas directamente con estas prestaciones de servicios. Como se ha comentado, el TJCE en la Sentencia sobre el asunto C-8/81 (apartado 32) advierte que los Estados miembros no disponen de margen de discrecionalidad en lo que respecta a la concesión de estas exenciones, sino que impondrán las condiciones para la aplicación correcta y simple de las mismas evitando todo posible fraude, evasión o abuso. No parece pues, que las entregas de bienes directamente relacionadas con estos servicios puedan provocar fraude o impedir la aplicación correcta del Impuesto.

Otra exención que precisa el reconocimiento del carácter social por parte de quien realiza la prestación la encontramos en el artículo 20.Uno.13 de la LIVA. Este artículo dispone la exención para «los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social<sup>178</sup>.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos».

Tampoco será aplicable esta exención a las entregas de bienes sino sólo a las prestaciones de servicios y que estén “directamente relacionadas” con el deporte o la educación física. La dificultad consiste en precisar cuándo los servicios prestados a

---

<sup>178</sup> Así, por ejemplo, cuando una entidad se limite a explotar sus instalaciones de carácter deportivo a través de un contrato de gestión, de forma que sea un tercero el que preste los servicios de carácter deportivo, no cabe la exención prevista en el artículo 20.Uno.13 de la LIVA. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0393-06 de 07/03/2006.

personas físicas se encuentran directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física<sup>179</sup>.

Por otra parte, el Tribunal Supremo, considera que la presente exención está configurada, en lo que aquí importa, «para “entidades o establecimientos privados de carácter social” cuya finalidad esencial o principal esté constituida por la prestación de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o su promoción, y no para aquellas en que esta práctica sea una más entre las finalidades perseguidas por el ente de que se trate»<sup>180</sup>, sin perjuicio de que la entidad con finalidad multifinalista sea merecedora de la exención en los términos contemplados en el artículo 20.Uno.12 de la LIVA.

El número 14 del artículo 20.Uno de la LIVA dispone que estarán exentas «las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares».

---

<sup>179</sup> A título de ejemplo, destacamos las siguientes consultas planteadas a la DGT sobre la procedencia de la presente exención:

- Estarán exentas las clases para monitores de aeróbic y fitness prestadas por una entidad de carácter social. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 2136-01 de 04/12/2001.
- Estarán exentas las cantidades cobradas por la expedición de certificados de tiempos compensados (IMS) que se facturan a favor tanto de personas físicas como jurídicas. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0299-04 de 24/11/2004.
- La cesión de amarres por parte de un club náutico, también estarán exentas por estar directamente relacionadas con la participación en una competición deportiva. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 1048-01 de 30/05/2001.
- En cambio, en el caso de una federación deportiva cuyo objetivo es el desarrollo de competiciones de Karting, la DGT sostiene que están sometidos a tributación los servicios tales como la reparación de motores, puesto que la reparación de motores es considerado como un servicio indirectamente relacionado con la actividad deportiva. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0843-00 de 14/04/2000.

<sup>180</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2003 al recurso n.º 191/1998.

Tampoco el presente artículo transcribe de forma correcta el contenido de la Directiva 2006/112 que, en su artículo 132.1.n, exonera a «determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas»<sup>181</sup>.

La DGT entiende que esta exención se puede aplicar, siempre que se cumpla el requisito subjetivo que establece dicho precepto, a la celebración de determinados congresos<sup>182</sup>. Concretamente, «la exención se aplicará a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o manifestaciones culturales, o que se efectúen en el desarrollo de éstas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso y, en general, a prestaciones de servicios consistentes en exposiciones, congresos, manifestaciones y similares o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura...

Por el contrario, esta exención no será aplicable a otras operaciones distintas de las señaladas y que se pueden prestar en el desarrollo de exposiciones o manifestaciones similares, tales como el alquiler de stands a los participantes en las mismas para la promoción de sus productos o las entregas de bienes que se produzcan en su desarrollo, así como los servicios de patrocinio prestados a otras personas o entidades en la realización de actos, jornadas o publicaciones, ya que no se trata de servicios culturales»<sup>183</sup>.

En resumen, los artículos señalados en este apartado exoneran del IVA las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social, actividades deportivas y de educación física y las culturales cuando son realizadas por entidades de carácter social. Sin embargo, en contra de lo previsto en la letra o) del artículo 132.1 de

---

<sup>181</sup> El TJCE afirma que las eventuales limitaciones a las exenciones previstas en las actividades de interés general, únicamente pueden tener lugar en el marco de lo que es el actual artículo 133 de la Directiva. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-144/00 de 03/04/2003, apartado 39.

Además, el hecho de que las letras m) y n) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112 prevean las exenciones para “determinadas” prestaciones de servicios relacionadas con el deporte o la cultura, según el Abogado General LA PERGOLA, corresponde a una desafortunada formulación de la norma. El término “determinadas” «lo único que significa es que no deben eximirse todas las prestaciones de servicios, sino exclusivamente aquellas que sean “facilitadas por organismos sin fin lucrativo”». Asunto C-124/96. Conclusiones del Abogado General LA PERGOLA presentadas el 03/02/1998, nota 5.

<sup>182</sup> El requisito subjetivo se refiere al hecho de que si la entidad de carácter social acuerda con otros empresarios o profesionales para que se lleve a cabo una determinada manifestación cultural, estos servicios no estarán exentos del Impuesto.

<sup>183</sup> SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Consulta n.º 2026-04 de 26/11/2004.

la Directiva 2006/112, no se recoge la exención para aquellas actividades que tienen como objetivo conseguir unos ingresos destinados a aplicarlos como fondo a las actividades fundacionales exentas.

Al ignorar la normativa española dicho precepto, BLÁZQUEZ LIDOY estima que sería aplicable directamente por la supremacía del Derecho comunitario en este orden sin que, además, pudiera someterse a ninguna restricción al no haber el Estado español hecho uso de la misma<sup>184</sup>, y aboga por una reforma inmediata que incorpore dicha letra a nuestra normativa<sup>185</sup>.

El requisito subjetivo para que una entidad privada pueda acogerse a las exenciones previstas en los números 8, 13 y 14 del artículo 20.Uno de la LIVA es que dicha entidad tenga el reconocimiento de “carácter social”, circunstancia que se dará si cumple con los requisitos establecidos en el artículo 20.Tres de la LIVA y solicite, de forma expresa, dicho reconocimiento en los términos establecidos en el artículo 6 del RIVA<sup>186</sup>.

Los requisitos señalados en el artículo 20.Tres de la LIVA son:

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

---

<sup>184</sup> El apartado 2 del artículo 132 de la Directiva dispone que «a efectos de la letra o) del apartado 1, los Estados miembros podrán establecer todas las restricciones que consideren necesarias, especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que origine un derecho a la exención».

<sup>185</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas...*, 2002, *op. cit.*, pág. 140.

<sup>186</sup> El artículo 6 del RIVA dispone que «las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado en su domicilio fiscal.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos».

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.

Comentemos de forma breve estos requisitos.

#### *Carecer de ánimo de lucro y reinversión de los beneficios obtenidos.*

Sobre la ausencia de finalidad lucrativa me remito a lo comentado en el apartado anterior. Sin embargo, hay que señalar que la DGT, en coherencia con la doctrina del TJCE, admite que las personas físicas pueden tener la calificación de establecimiento de carácter social<sup>187</sup>. Las personas físicas pueden tener este reconocimiento «siempre que se cumplan todos y cada uno de los requisitos previstos en la normativa vigente y en especial el requisito de carecer de finalidad lucrativa»<sup>188</sup>. No obstante, hay que señalar la dificultad de que este requisito pueda darse en las personas físicas ya que como también dictamina el TJCE, «para determinar si un organismo actúa “sin fin lucrativo”, debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades»<sup>189</sup>.

Pero el artículo 20.Tres de la LIVA exige algo más que la ausencia de ánimo de lucro y es que “los beneficios eventualmente obtenidos se reinviertan en actividades exentas de idéntica naturaleza”. Comenta PEDREIRA MENÉNDEZ que «este requisito no resulta baladí, puesto que está impidiendo que las rentas obtenidas en una actividad exenta, por ejemplo cultural, se destinen a otra actividad distinta como la asistencia social, aunque también pudiera estar exenta. Con ello se impone una limitación, a nuestro juicio innecesaria, a la búsqueda de financiación de algunas actividades de interés general.

---

<sup>187</sup> En referencia con las prestaciones relativas a la asistencia sanitaria y social, el TJCE comenta que la Directiva menciona a los operadores económicos utilizando diferentes denominaciones de lo que no puede desprenderse que «en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación efectuada por un “establecimiento” u “organismo”, se reserven tales exenciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio... Los términos “establecimiento” y “organismo” son, en principio, suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-216/97 de 07/09/1999, apartados 15 y 17.

<sup>188</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante n.º V0800-06 de 21/04/2006.

<sup>189</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-174/00 de 21/03/2002, apartado 22.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de septiembre de 2002 (al recurso n.º 6417/1997) hace notar que para valorar la ausencia de finalidad lucrativa a efectos de su consideración como entidad de carácter social, se tendrá que tener en cuenta «a la entidad globalmente considerada, no a algunas de sus actividades».

No tiene sentido que sólo se conceda la exención en tanto en cuanto los beneficios obtenidos se reinviertan en esa misma actividad. Puede darse el caso de que una actividad sea rentable económicamente y que precisamente se lleve a cabo con el objeto de financiar otra actividad que es deficitaria»<sup>190</sup>.

Por lo tanto, parece que la LIVA sólo admite la exención en tanto que los posibles beneficios obtenidos en dicha actividad se reinviertan en la misma<sup>191</sup>. Si bien dicha condición no parece que tenga mucho sentido; lo que sí puede provocar es la posibilidad de evitar la exención del IVA cuando la misma no interese. En efecto, bastaría con obtener beneficios y reinvertirlos en otras actividades para incumplir con los requisitos legales<sup>192</sup>.

#### *Gratuidad de los cargos directivos.*

El artículo 133.b de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros condicionar ciertas exenciones a que sean «gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación».

El TJCE ha señalado que este requisito «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»<sup>193</sup>.

El requisito segundo del artículo 20.Tres de la LIVA solo predica la gratuidad y la falta de interés en los resultados de “los cargos de presidente, patrono o representante legal”, con lo que nuestra normativa no se adapta totalmente a la interpretación que el TJCE realiza sobre este punto; basta con pensar en aquellas instituciones en los que

---

<sup>190</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El IVA y el sector no lucrativo...”, 2005, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>191</sup> Un problema en la redacción de este requisito es que, tanto la LIVA como su Reglamento, no precisa el periodo de tiempo durante el cual se entiende llevada a cabo la reinversión de los beneficios.

<sup>192</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas...*, 2002, *op. cit.*, pág. 114.

<sup>193</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-267/00 de 21/03/2002, apartado 23.

exista una persona con plenos poderes que no se encuadre en ninguna de las tres figuras anteriormente señaladas<sup>194</sup>.

Aunque para la normativa comunitaria esta condición es optativa para los Estados miembros, hay que tener en cuenta que la misma, como se comenta en la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-267, trata de preservar la falta de ánimo de lucro y, en consecuencia, mediante la vulneración de la misma se podría llegar a que la entidad dejara de carecer de finalidad lucrativa.

De todas formas, la percepción de determinadas dietas y compensaciones por las personas a que hace mención el presente requisito, no impide de forma absoluta que la entidad pueda tener la consideración de carácter social. En este sentido podemos destacar los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el cargo de consejero de las Cajas de Ahorros<sup>195</sup>.

#### *Limitación en los destinatarios de las prestaciones de carácter cultural.*

El tercer requisito para que una entidad pueda ser considerada de carácter social es que sus “socios, comuneros o partícipes así como sus cónyuges o parientes, no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones

---

<sup>194</sup> A raíz de la Sentencia del TJCE sobre el asunto C-267/00 comenta BOKOBO MOICHE que «se debe tener en cuenta no sólo la figura de los patronos sino también la de los directores, administradores y demás profesionales al servicio de la entidad constituyendo, finalmente, un problema de prueba. En definitiva, esta sentencia establece una interpretación uniforme y común para todos los países de la Unión Europea, a efectos del IVA, independientemente de las legislaciones internas de los países miembros». BOKOBO MOICHE, S.: “STJCE 21.3.2002, Zoological Society of London, As. C-267/00”, <http://www.ief.es>.

<sup>195</sup> Según el Tribunal Supremo, «a partir del momento en que las Cajas de Ahorro pudieron desempeñar su actividad crediticia, de modo similar a los Bancos, el cargo de Consejero ha implicado una dedicación importante de su tiempo, la adopción de decisiones financieras de trascendencia, la asunción de responsabilidades parecidas a las de los administradores de sociedades anónimas, el sometimiento a un cuadro completo de incompatibilidades, por ello, aún manteniendo lo esencial de la gratuidad, la normativa legal y reglamentaria especial de las Cajas de Ahorro ha definido específicamente la gratuidad en el ejercicio del cargo de consejero, permitiendo la percepción de dietas por asistencia, dentro de los límites establecidos por el Banco de España, de modo que al no existir en el artículo 8.2 de la Ley 30/1985 reguladora del IVA [que equivale al requisito 2 del artículo 20.Tres de la LIVA], una definición taxativa del concepto de gratuidad, hay que respetar la especialidad legal y reglamentaria de las Cajas de Ahorro.

La Sala entiende que la percepción de las dietas de asistencia, conforme a las normas impartidas por el Banco de España no elimina el carácter gratuito en el desempeño del cargo de consejero de la Caja de Ahorros». Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1999 al recurso n.º 5676/1994.

La Sentencia anterior ha sido ratificada por otras posteriores. Así, puesto que las dietas percibidas por los consejeros no tienen la relevancia de convertir dicho cargo en retribuido, en la Sentencia de 23 de enero de 2002 (al recurso n.º 7169/1996) el Tribunal Supremo concluye que habrá que atribuir, siempre que concurren los restantes requisitos, a las Cajas de Ahorros la naturaleza de «establecimiento de carácter social, lo que lleva implícito el derecho a disfrutar de las exenciones del IVA».

especiales en la prestación de los servicios”. La redacción de esta condición resulta ciertamente extraña pues hace referencia a figuras más propias del ámbito mercantil que del sector no lucrativo<sup>196</sup>.

Se trata de excluir de la exención del IVA a las entidades no lucrativas de carácter mutual. Sin embargo, se exceptúan de este requisito a las entidades que prestan servicios relacionados con la asistencia social y deportiva. La razón pudiera consistir en que la finalidad de la mayoría de las entidades que prestan este tipo de servicios tienen como destinatarios principales a familiares y asociados, por lo tanto, de no existir la mencionada excepción se negaría la exención en el IVA a dichas entidades.

Además, como comenta PEDREIRA MENÉNDEZ, este requisito tampoco debe ser interpretado de forma restrictiva, ya que «lo que se prohíbe es que sean los destinatarios “principales”, pero nada impide que, si una persona que se encuentra dentro de la relación de parentesco cumple con carácter general los requisitos para poder beneficiarse de las prestaciones de la entidad, pueda recibirlas»<sup>197</sup>, sin que la entidad perdiera su condición de carácter social respecto del IVA.

#### **12.4 Relación entre las entidades de carácter social en la LIVA y la Ley 49/2002.**

En referencia al anteproyecto de la Ley 49/2002 comentaba el Consejo Económico y Social que resulta llamativo que en un texto dirigido a regular los aspectos fiscales de las entidades sin fines lucrativos no se incluyan disposiciones normativas relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>198</sup>. Parece claro que el legislador trataba de no interferir con la normativa del IVA armonizada en el ámbito europeo.

Resulta que el interés general que intentan proteger los dos grandes impuestos que afectan a las entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002 e IVA), mediante la técnica de exoneración en sus respectivos hechos imponibles, tienen alcances diferentes y

---

<sup>196</sup> BLÁZQUEZ LIDOY afirma que no cree «que una entidad que carece de lucro pueda tener como miembros “socios, comunero o partícipes”». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas...*, 2002, *op. cit.*, pág. 120.

<sup>197</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El IVA y el sector no lucrativo...”, 2005, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>198</sup> Consejo Económico Social: *Dictamen 3/2002 sobre el Anteproyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, 25/04/2002, pág. 5.



formas de aplicación distintas<sup>199</sup>. Esto puede parecer contradictorio, puesto que si son los fines de interés general la causa de los beneficios fiscales, debería regir un criterio uniforme para la aplicación de las exenciones en ambos impuestos<sup>200</sup>.

Puede resultar que un mismo término no tenga exactamente el mismo significado en una u otra Ley. El TJCE ha manifestado reiteradamente que «la necesidad de una interpretación uniforme de las Directivas comunitarias excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una disposición sea considerado aisladamente, y, en cambio, exige que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales»<sup>201</sup>. Es decir, el llamado “criterio lingüístico” «representa una herramienta de primera utilidad, porque, al indagar la esencia de la institución y las razones que justifican su reconocimiento, con el debido respeto del principio de neutralidad fiscal inherente al régimen común del IVA, parece imprescindible recurrir a las diversas redacciones idiomáticas, para decantar el sentido de las palabras de la Sexta Directiva [Directiva 2006/112]»<sup>202</sup>. Por consiguiente, los términos que se emplean en la Directiva sólo pueden entenderse a través del significado que poseen en los ordenamientos nacionales, cuando, por ese cauce, se facilite una definición que asegure el mismo alcance en todos los rincones de la Comunidad, pero, en caso contrario, resulta menester acudir a una fuente distinta e independiente de los sistemas nacionales<sup>203</sup>.

En relación con el objeto de nuestro estudio, surge de manera inmediata cuestionar si las exenciones establecidas en el artículo 20 de la LIVA están ligadas con la relación de explotaciones económicas exentas establecidas en el artículo 7 de la Ley

---

<sup>199</sup> RUIZ GARIJO echa en falta la uniformidad en la normativa reguladora de los impuestos en los que se establece un beneficio fiscal para las entidades sin fines lucrativos y pone como ejemplo, para conseguir la uniformidad deseada, la técnica seguida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que en su artículo 45.IA y en virtud de la Disposición adicional tercera de la Ley 49/2002, declara la exención en favor de las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002 que se acojan al régimen fiscal especial. RUIZ GARIJO, M: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 2, 2004, <http://westlaw.es>.

<sup>200</sup> HERRERO MALLOL, al comentar la Ley 49/2002, señala que podría haberse aprovechado la ocasión de dar un tratamiento integral en un mismo texto legal a los impuestos más importantes. HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Aranzadi, 2003, pág. 139.

<sup>201</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-498/03 de 26/05/2005, apartado 26.

<sup>202</sup> Asunto C-498/03. Conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 22/02/2005, apartado 22.

<sup>203</sup> *Ibidem*.

49/2002 ya que, muchas de ellas, inciden sobre el mismo hecho real (prestación asistencial, deportiva, cultural, etc.).

Después de todo lo comentado, parece que no será fácil extrapolar la jurisprudencia o la doctrina que se establezca en un impuesto para el otro<sup>204</sup>. El artículo 4.3 de la LIVA dispone que «la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular». Además, «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 Sociedades»<sup>205</sup>.

Así pues, tenemos dos categorías de entidades de contenido y efectos distintos. Por un lado, la entidad o establecimiento de carácter social, regulada por la LIVA (y con efectos limitados a este Impuesto) y por otro la de entidad sin fin lucrativo, definida y regulada por la Ley 49/2002 (a efectos del resto de tributos). Cabe preguntarse si una entidad sin fin lucrativo, según la Ley 49/2002, reúne todas las características para tener la consideración de carácter social a efectos del IVA y viceversa.

La conjetura anterior sí parece clara en un sentido: no toda entidad de carácter social tiene por qué cumplir la larga serie de requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. En cambio, la implicación contraria (una entidad que puede acogerse a la Ley 49/2002 también estará en condiciones de solicitar su reconocimiento como de carácter social)<sup>206</sup> trataremos de matizarla en función de las tres condiciones establecidas en el artículo 20.Tres de la LIVA.

---

<sup>204</sup> Por el contrario, CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS al comparar las analogías y diferencias entre las exenciones del artículo 7 de la Ley 49/2002 y 20 de la LIVA consideran «la conveniencia de tener en cuenta la doctrina administrativa y la jurisprudencia surgidas en torno a la interpretación del artículo 20 de la Ley del IVA, cuando surjan dudas o incertidumbres en torno a la literalidad del artículo 7 de la Ley 49/2002». CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid 2004, pág. 131.

<sup>205</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto...”, 2005, *op. cit.*, pág. 96.

<sup>206</sup> Para RUIZ GARIJO la respuesta es afirmativa, «una ESFL puede considerarse como establecimiento de carácter social... No así lo contrario. No todo establecimiento de carácter social podrá ser considerado como ESFL». RUIZ GARIJO, M: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 2, 2004, <http://westlaw.es>.

Primera condición: *Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*

Evidentemente una entidad que se acoja al régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 carece de finalidad lucrativa en el sentido establecido en la normativa del IVA. Sin embargo, la presente condición, exige que los beneficios eventualmente obtenidos se vuelvan a emplear en las actividades exentas de idéntica naturaleza, requisito que en ningún momento se exige en la Ley 49/2002, siendo posible que el excedente en una actividad se invierta en otra distinta dentro de los fines propios de estas entidades siempre que estén recogidos en sus estatutos, además en una proporción del 70%.

Segunda condición: *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.*

Sobre este punto son dos las cuestiones que tendríamos que abarcar. En primer lugar, la remuneración del propio cargo de presidente, patrono o representante legal y, en segundo lugar, la posibilidad de recibir la correspondiente contraprestación por las operaciones establecidas entre estas personas con la entidad por relaciones distintas del desempeño de las funciones anteriores.

Sobre la primera cuestión, como se comentó con motivo del reconocimiento del carácter social en el IVA, al ordenar la gestión y administración con carácter esencialmente filantrópico el IVA trata de preservar la carencia de ánimo de lucro. Asimismo, recordamos las sentencias del Tribunal Supremo sobre la percepción de dietas por la asistencia de los consejeros de las Cajas de Ahorros, lo que no impedía la consideración del carácter gratuito en el desempeño del cargo según la normativa del Impuesto.

La Ley 49/2002 también prevé la gratuidad del cargo de patrono y de sus representantes legales para su calificación como entidad sin fin lucrativo, pero con un tratamiento diferente que impide considerar subsumidas las condiciones establecidas en una normativa respecto de la otra como razonaremos a continuación.

El artículo 3.5 de la Ley 49/2002 dispone que «los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos<sup>207</sup>, sin perjuicio 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...». Así, la Ley 49/2002 introduce la restricción, no contemplada en la LIVA, de poner como tope de los gastos por los que estos cargos pueden ser compensados los límites previstos en la normativa del IRPF.

Restricción que no tiene mucho sentido, pues resulta que los límites que se establecen en el IRPF se encuentran en el artículo 9 de su Reglamento (RD 439/2007 referente a los gastos de locomoción, manutención y estancia) que, según criterio reiterado por parte de la DGT, dicho artículo no es de aplicación a los administradores<sup>208</sup>.

Por lo tanto, debemos entender que la referencia que la Ley 49/2002 realiza sobre las dietas por desplazamiento manutención y las que se justifique por la estancia sólo versa sobre su carácter cuantitativo. Es decir, la gratuidad de los cargos en la Ley 49/2002 «impide que se den dietas por asistencia y, por supuesto, que se compense el lucro cesante o se indemnice por las pérdidas sufridas..., la regulación de la 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»<sup>209</sup>.

---

<sup>207</sup> «Hay que tener en cuenta que la Ley no extiende la prohibición analizada a otro tipo de cargos como secretario del patronato de una fundación; los gerentes y administradores y el personal administrativo. En todo caso, se trata de cargos remunerados y que pueden coadyuvar, en gran medida, a desempeñar la labor de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno». RUIZ GARIJO, M: “Requisitos fiscales...”, 2004, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>208</sup> «El régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento [del IRPF] únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto. Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el artículo 17.2.e [retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos], se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 9 del Reglamento no resulta de aplicación». SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. Consulta vinculante n.º V1274-07 de 18/06/2007.

<sup>209</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto...”, 2005, *op. cit.*, pág. 88.

Situación que a todas luces resulta injusta si tenemos en cuenta que estas personas dedican un tiempo, en muchos casos con pérdidas económicas, y conllevan una responsabilidad que las dietas del IRPF no contemplan. Parece más lógico un régimen como el establecido para los consejeros de las Cajas de Ahorro que, como hemos comentado, a pesar de ello no impide su consideración como entidad de carácter social a efectos del IVA.

Pero esta condición contenida en el primer párrafo del artículo 3.5 de la Ley 49/2002, más restrictiva que la contenida en la LIVA, se vuelve a la inversa con las excepciones a lo en él dispuesto que establece el párrafo siguiente del propio artículo. Ocurría que a la entrada en vigor de la Ley 49/2002, el cargo de presidente de las federaciones deportivas, así como los miembros de los órganos de representación de las asociaciones de utilidad pública podían ser remunerados. En coherencia con esta situación, el segundo párrafo del mencionado artículo 3.5 exceptúa de la gratuidad de los cargos a las Federaciones deportivas y los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles, así como a las asociaciones de utilidad pública<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> Por otra parte, debemos hacer mención al cuarto párrafo de este artículo 3.5 de la Ley 49/2002 que ordena también la gratuidad 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.

Estas rentas recibidas por la entidad estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades ya que el artículo 8.1 de la Ley 49/2002 incluye en la base imponible sólo 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. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto...”, 2005, *op. cit.*, pág. 91.

En cambio, sí serán susceptibles de devengar el IVA. La DGT, en relación con la participación de una sociedad en un consejo de administración, comenta que «este Centro Directivo, en su resolución no vinculante de 28 de febrero de 1995, consideró como no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, no sujetas al IVA, dichas actuaciones, señalando que tal criterio “es de aplicación con independencia del hecho de que el miembro del consejo de administración sea una persona física o una persona jurídica y de que tenga o no la condición de accionista de la sociedad”.

Sin embargo, 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, ello en el seno del Comité de Expertos al que se refiere el artículo 29 de la Sexta Directiva, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 una sociedad mercantil, como miembro del consejo de administración de otra sociedad, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido». SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0215-03 de 17/02/2003.

Respecto a la cuestión a la que hacíamos referencia, el tercer párrafo del artículo 3.5 de la Ley 49/2002 expresamente reconoce que «los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica 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».

Según explica la Exposición de Motivos de la Ley 50/2002 de Fundaciones, «se admite la posibilidad, hasta ahora inédita, de que el Patronato acuerde una retribución adecuada a los patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, siempre que el fundador no lo hubiese prohibido, resolviéndose así una problemática reiteradamente planteada por el sector». Aunque también es cierto que dicha compatibilidad se venía reconociendo por la DGT<sup>211</sup>. A este respecto, el Tribunal Supremo comenta que el reconocimiento por parte del legislador de la remuneración de un patrono por tareas distintas de las que en cuanto a tal le corresponden, la cuales siguen siendo gratuitas, no perjudica necesariamente a los fines de interés general que han de perseguir las fundaciones. En este sentido, la Ley 50/2002 explicita lo que antes solamente estaba implícito en la regulación de 1994<sup>212</sup>.

Esta posibilidad también se encuentra recogida en la LIVA. Así parece desprenderse del criterio de la DGT cuando especifica que «por lo que se refiere a la cuestión de que la asociación contrate los servicios profesionales de un asociado, bien como profesional o como trabajador dependiente, ello no determina por sí mismo el que la asociación no pueda tener la condición de entidad de carácter social a efectos de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 37/1992, a condición de que estos trabajos

---

<sup>211</sup> «La contratación de los servicios profesionales del patrono por parte de la Fundación a la que pertenece no supone incumplimiento del mencionado artículo 43 [de la Ley 30/1994 que hacía alusión a la gratuidad de los patronos y representantes estatutarios] siempre y cuando los trabajos desempeñados por el patrono, en el marco de dicha relación, respondan a una prestación efectiva de servicios y sean totalmente distintos de las actuaciones que le competen en su condición de patrono». SG de Tributos. Consulta n.º 0219-00 de 15/02/2000.

<sup>212</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2004 al recurso n.º 8809/1998.

desempeñados para la asociación sean totalmente distintos de las obligaciones y actuaciones que le competen en su condición de asociado o directivo de la asociación»<sup>213</sup>. Lo que no será admisible es que, por este sistema de contratación, se establezcan unas condiciones ventajosas y en definitiva un reparto de beneficios.

Tercera condición: *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 [20 de la LIVA].*

El requisito en la Ley 49/2002 equiparable a esta condición lo encontramos en el artículo 3.4 al prescribir 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»<sup>214</sup>.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8 y 13, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes».

La limitación establecida en este artículo responde al objetivo de evitar el ánimo de lucro indirecto por parte de los miembros de estas entidades. Quizás la pregunta que surge al respecto es la razón que induce al legislador a exceptuar de la condición

---

<sup>213</sup> SG de Tributos. Consulta n.º 0342-98 de 27/02/1998.

<sup>214</sup> El tercer párrafo del artículo 4.3 de la Ley 49/2002 dispone que la presente restricción, no se aplicara las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español

establecida en el primer párrafo del artículo 3.4 de la Ley 49/2002 a determinadas entidades.

En el caso de actividades deportivas y las de asistencia social, al igual que ocurría en el IVA, el motivo podría consistir en que son muchas las entidades cuya razón de ser radica en prestar estos servicios principalmente a familiares y asociados lo que, de no incluir dicha excepción, supondría expulsarlas de este régimen fiscal a muchas de ellas. Para las entidades de conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico y las entidades cuya actividad sea de investigación científica y de desarrollo tecnológico, entiendo que se trata de un beneficio fiscal a favor de dichas actividades; aunque, respecto a estas últimas, no parece la ubicación más adecuada de este tipo de beneficio en una Ley cuyo objetivo trata del interés general<sup>215</sup>.

Aquí también observamos diferencias entre ambas normativas. Aunque el grado de parentesco es más restrictivo en la Ley 49/2002, sin embargo, las excepciones a la presente condición son más amplias aquí que en la normativa del IVA.

### **12.5 El carácter rogado de determinadas exenciones en el IVA.**

Una entidad que sea merecedora de la calificación de “carácter social” en el IVA así como de “sin fin lucrativo” en la Ley 49/2002, podría disfrutar de las exenciones contempladas en ambos impuestos. Sin embargo, existen diferencias en la forma establecida para disfrutar de dichas exenciones. En la Ley 49/2002 se posibilita la opción por dicho régimen en la que bastaría con la comunicación a la Administración Tributaria de la correspondiente opción por el régimen fiscal. En cambio, en el IVA, en principio, sería obligatorio solicitar el correspondiente reconocimiento de la exención contando con la respuesta afirmativa.

De aquí que distintos autores hayan solicitado la armonización de ambas disposiciones para evitar estos desajustes. Comentan CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS que no existe una justificación para mantener en un caso un régimen de

---

<sup>215</sup> BLÁZQUEZ LIDOY se pregunta por qué no se excluyen entidades de otro tipo, como pueden ser las de carácter cultural. A su 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». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Relaciones entre el Impuesto...”, 2005, *op. cit.*, pág. 84.



solicitud y en otro un régimen de opción, «cuando es patente que la legislación del IVA se ha quedado desactualizada respecto a la consideración por parte del legislador nacional de las entidades sin fin de lucro»<sup>216</sup>.

En la normativa del IVA las exenciones establecidas para las actividades de interés general están configuradas como un beneficio fiscal<sup>217</sup>. Ahora bien, el disfrute de estas exenciones implica la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas del Impuesto en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para efectuar dichas actividades exentas. En definitiva, en estos supuestos, el IVA soportado representa un coste más en relación con los servicios prestados. Por lo tanto, es posible que la exención establecida en favor del sujeto pasivo se transforme en un elemento de distorsión y encarecimiento de su actividad, vulnerando la finalidad y el propio sentido de la exención.

Por lo tanto, no resultaría del todo sorprendente el caso de entidades que muestran su disconformidad ante la exoneración en el Impuesto pretendiendo el sometimiento al mismo. Comenta RUIZ-JARABO COLOMER que la exención en el IVA «provoca efectos perversos en el régimen, porque el sujeto pasivo obligado a aplicar la dispensa intentará repercutir en los precios esas secuelas negativas, de modo que, tratándose de las exenciones objetivas, ideadas para fomentar determinados tipos de actividad o para impulsar ciertos sectores industriales, se alcanza un resultado contrario al perseguido, pues el “beneficio fiscal” encarece las transacciones económicas. No sin razón algunos autores entienden que las exenciones en el régimen común del IVA violentan el principio de generalidad del impuesto y rompen su neutralidad, estimando más acorde con la naturaleza de este arbitrio fijar tipos de gravamen reducidos o, incluso, mínimos, con parecidas consecuencias en la recaudación final, sin distorsionar el funcionamiento del sistema»<sup>218</sup>.

---

<sup>216</sup> CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid 2004, pág. 132.

<sup>217</sup> El TJCE comenta que la totalidad de las exenciones enumeradas en el artículo 133.1, letras h) a p), de la Directiva «se refieren a organismos que actúan en aras del interés público en determinado sector social, cultural, religioso, deportivo o en otros sectores similares a éstos. Su objetivo consiste por tanto en dispensar un trato de favor, en materia de IVA, a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales». Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Asunto C-174/00 de 21/03/2002, apartado 19.

<sup>218</sup> Asunto C-498/03. Conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 22/02/2005, apartados 15 y 16.

Otra posibilidad, por lo menos en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos, consistiría en admitir que la exención en el Impuesto para estas entidades fuera opcional. En la práctica, sucede algo parecido pues en las operaciones que realizan las entidades sin fines lucrativos para sus miembros, así como las que necesitan del reconocimiento de carácter social, son exenciones rogadas. Es decir, la normativa española, subordina el disfrute de la exención a su previa solicitud lo que, en la práctica, termina dejando a la entidad la opción de acogerse a la misma.

Sin embargo, la Directiva 2006/112 sólo concede a los Estados miembros el derecho de establecer la opción para: arrendamiento y alquiler de inmuebles, operaciones bancarias y entregas de inmuebles (artículo 137). Fuera de estos supuestos las exenciones contempladas en la Directiva son de aplicación obligatoria.

En el caso español, incluso se ha llegado a plantear la renuncia a la exención una vez obtenido el reconocimiento por la Administración, con el fundamento que proporciona el artículo 6.2 del Código Civil<sup>219</sup>. La DGT niega la validez de la aplicación del artículo 6.2 del Código Civil para este supuesto con el criterio de que «la renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido pueden, obviamente, perjudicar a terceros o incluso contrariar el interés público, por lo que no cabe admitir esa renuncia si no es cuando la Ley expresamente lo autorice... Por razones de equilibrio en las aportaciones al presupuesto de la Comunidad Europea y, sobre todo, por razones de neutralidad, deben establecerse las mismas exenciones en las legislaciones interiores de todos los Estados miembros y, además, su aplicación no puede dejarse a la voluntad del sujeto pasivo, por cuanto que en este Impuesto los efectos de las exenciones se trasladan a los destinatarios de las operaciones sujetas al mismo»<sup>220</sup>.

Además, el artículo 8.d de la LGT prescribe que se regulará en todo caso por Ley «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales», y la LIVA sólo prevé la renuncia de las exenciones para los números 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno de la misma.

---

<sup>219</sup> El artículo 6.2 del Código Civil dispone que «la exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros».

<sup>220</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0897-03 de 26/06/2003.

Para la DGT, las autorizaciones concedidas a las solicitudes de exención recogidas en los artículos 5 y 6 del RIVA «son el resultado de una correcta comprobación de los requisitos condicionantes del beneficio fiscal y sus efectos se mantienen mientras se sigan cumpliendo todos los requisitos y condiciones legales que definen la exención. No obstante, en el supuesto de que la autorización concedida fuese defectuosa por error en la comprobación de los requisitos o condiciones indicados, deberá instarse la revocación de la autorización o impugnarse la misma ante los Tribunales administrativos y ordinarios. Sólo la anulación de dicha autorización permitirá no aplicar la correspondiente exención»<sup>221</sup>.

Lo que resulta más llamativo sobre la presente cuestión son las evidentes contradicciones que el TEAC ha mantenido al respecto. Así, al referirse a la renuncia de la exención contemplada en el artículo 20.Uno.12 de la LIVA, manifiesta que «ante la ausencia de una norma que regule expresamente la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12 de la LIVA, es preciso acudir a lo que se previene en el artículo 6.2 del Código Civil, a cuyo tenor “la renuncia a los derechos reconocidos en la ley sólo será válida cuando no contraríe el interés o el orden público ni perjudique a terceros”.

Descartado por evidente que el interés o el orden público se oponga a la renuncia, procede analizar si ésta puede perjudicar a terceros, entendiendo por tales los beneficiarios de la exención, es decir, los destinatarios de los servicios prestados..., pero ocurre que éstos, de acuerdo con lo expuesto por la recurrente, pueden ejercitar la deducción de las cuotas devengadas, lo que elimina el perjuicio...

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

---

<sup>221</sup> SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta n.º 0897-03 de 26/06/2003.

previamente a la realización del hecho imponible y, por tanto, al nacimiento de las obligaciones frente a la Hacienda Pública que se deriven del mismo.

En consecuencia, en el supuesto que nos ocupa, procede aceptar la renuncia a la exención del IVA a la que se refiere el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/92 reguladora del Impuesto»<sup>222</sup>.

Esta Resolución, en clara discrepancia con el criterio de irrenunciabilidad de la exención, es corregida por otra posterior del mismo Tribunal en el que aduce: «no existe en el ordenamiento un derecho a optar por la exención, ya que la Directiva prevé que las actividades definidas como susceptibles de gozar del beneficio de la exención sean realmente eximidas. Los sujetos que reúnan las condiciones objetivas que se han delimitado realizan actividades exentas...

La indicación del párrafo tercero [del artículo 20.Uno.12 de la LIVA] al establecer la necesidad del reconocimiento previo por la Administración no empece la efectividad de la exención, puesto que lo único que requiere del reconocimiento previo es el disfrute, en ningún caso, la exención en sí. El reconocimiento no debe constituir una limitación inmoderada de la aplicación de la exención, sino un mero instrumento de verificación y de control al deber ser interpretado a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, y no a otros fines como el de limitar la posibilidad de disfrute de la exención...

[Todo esto] nos lleva a denegar la posibilidad de renuncia, pues tal renuncia contravendría la finalidad que informó la introducción de estas exenciones, es decir, la salvaguarda del interés público a través de la tutela fiscal de las entidades que lo persiguen...

Habilitar la posibilidad de renuncia supone convertir el mecanismo de reconocimiento, establecido con las finalidades antes indicadas, en un infundado derecho tributario de opción que permita a las entidades rehuir, una vez obtenida, la situación de exención que es querida por el ordenamiento para los que se hallan en su situación. Esta posibilidad ha de rechazarse, porque la admisión de la renuncia sería tanto como dejar al albur de las entidades la definición de su régimen fiscal al margen de lo que para ellas establece el ordenamiento, y, en definitiva, porque debe primar el carácter obligatorio del mandato del artículo 20»<sup>223</sup>.

---

<sup>222</sup> TEAC. Resolución n.º 00/1204/2004 de 28/07/2004.

<sup>223</sup> TEAC. Resolución n.º 00/7113/2003 de 29/03/2006.

La contradicción de criterios entre distintas resoluciones del TEAC tiene su reflejo en las voces discordantes con la actual regulación del Impuesto sobre esta materia. PEDREIRA MENÉNDEZ es de la opinión que desde el momento en el que se condiciona la aplicación de la exención a la obtención de la declaración de carácter social se está dejando en manos de la entidad la opción de la aplicación de la misma, lo que parece contradecir lo previsto en la Directiva. Por lo tanto, «si se ha establecido un derecho de opción, debe permitirse la renuncia al mismo. Es absurdo que no se pueda renunciar y se obligue a estas entidades a incumplir alguno de los requisitos del artículo 20. Tres de la LIVA para que sean excluidas del régimen de exención»<sup>224</sup>.

BLÁZQUEZ LIDOY es de la opinión que lo que debe reformarse en este punto es la Directiva. «Las exenciones por actividades de interés general prestadas por entidades de carácter social no deben ser obligatorias si no producen un beneficio a los destinatarios finales. Otra solución [se refiere a una reforma legal que evite las contradicciones que hemos puesto de manifiesto] implica una contradicción axiológica, en tanto se da una solución legal que contraviene los fines de la Directiva»<sup>225</sup>.

De todo lo dicho, parece claro que las entidades sin fines lucrativos están obligadas a aplicar las exenciones a que se refieren los apartados 8, 12, 13 y 14 del artículo 20. Uno de la LIVA, así como a solicitar el derecho a las mismas según lo previsto en los artículos 5 y 6 del RIVA. Estimo que, en este punto, la normativa del Impuesto se encuentra desconectada de la realidad puesto que, precisamente por la falta de lucro, muchas de estas entidades ni siquiera son conscientes de que sean sujetos pasivos del IVA.

---

<sup>224</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Los establecimientos de carácter social y las exenciones del IVA. Sentencia Comentada: STSJ de Cataluña, 19 de febrero de 2004”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 14, 2004, <http://westlaw.es>.

<sup>225</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La propuesta de modificación del RIVA en materia de exenciones de Entidades sin Fines de Lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4, 2007, <http://westlaw.es>.

## Capítulo 13.

### Cuantificación de la imposición tributaria en las entidades sin fines lucrativos.

La Ley 49/2002 estableció un sistema tributario claramente favorable para las entidades sin fines lucrativos respecto de los tributos locales. El artículo 15 de la Ley 49/2002 dispone la exención para las entidades sin fines lucrativos que opten por acogerse al régimen fiscal establecida en dicha Ley en:

- El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los bienes de los que sean titulares, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- El Impuesto sobre Actividades Económicas, por las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades recogidas en su artículo 7.
- El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que deban satisfacer la entidad sin fin lucrativo.

También se puede considerar de benévolo el tratamiento que la Ley 49/2002 otorga a estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades. Si bien para algunos autores, como comenta MÁRQUEZ MÁRQUEZ en referencia a las fundaciones, «lo mejor y más justo, por adecuado a la Constitución<sup>226</sup>, hubiera sido volver a implantar en nuestro Sistema Fiscal la tradicional técnica de la no sujeción,... La razón de optar por la exención fiscal [en los términos establecidos en la Ley 49/2002], puede residir en no imposibilitar o dificultar el control o la comprobación e investigación fiscal de las entidades sin fines lucrativos (fundaciones) por parte de la Administración; en el deseo de una intervención administrativa de su actividad más intensa y extensa, por la tradicional desconfianza o recelo del Estado sobre las actuaciones de la sociedad civil organizada a su margen... Pero esta dificultad real se puede soslayar, mediante la exigencia por la Administración tributaria del deber de colaboración en el suministro de información de operaciones con terceros»<sup>227</sup>.

---

<sup>226</sup> Para este autor, en las fundaciones no se puede hablar de una verdadera capacidad contributiva, con lo que no deberían ser sujetos de tributación.

<sup>227</sup> MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 108, 2003, págs. 122 y 123.

Sin embargo, puede afirmarse que, en muchas ocasiones, la mayor carga tributaria para las entidades sin ánimo de lucro la representa el IVA<sup>228</sup>.

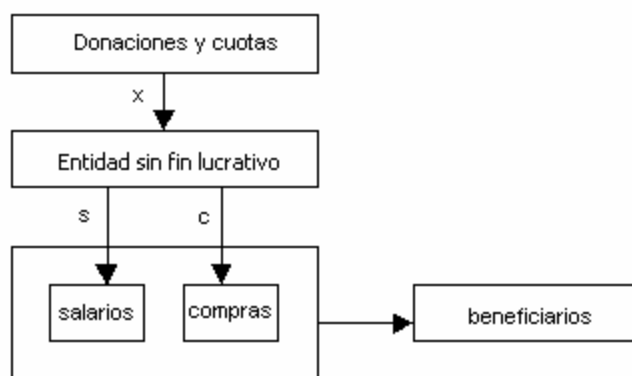
En la práctica, el IVA afectará de forma diferente a cada entidad en función de sus circunstancias y actuaciones concretas. A continuación, vamos a exponer algunos ejemplos que nos proporcione una aproximación sobre el perjuicio que puede suponer el IVA para el desarrollo de las actividades propias de las entidades sin fines lucrativos.

### 13.1 Algunos ejemplos sobre el gravamen del IVA en las entidades no lucrativas.

Los ejemplos que vamos a exponer son prototipos que no pretenden abarcar la totalidad de las situaciones y en las que no vamos a tener en cuenta el IVA soportado por la entidad en la compra del inmovilizado necesario para mantener la organización precisa para su funcionamiento.

#### ■ Caso uno: Operaciones realizadas de forma totalmente gratuita.

Supongamos una entidad sin ánimo de lucro que sólo obtiene ingresos mediante las aportaciones y cuotas de sus socios por un importe  $x$ . La totalidad de los ingresos obtenidos los emplea en pagar unos sueldos  $s$ , y el resto a realizar compras de bienes por valor de  $c$  (IVA excluido), con un esquema del siguiente tipo:



La entidad sin ánimo de lucro, al realizar sólo actividades gratuitas, no tendrá la consideración de empresario a efectos del IVA por lo que se limitará a soportar el IVA como consumidor final. Por lo tanto si:

---

<sup>228</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El IVA y el sector no lucrativo...”, 2005, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

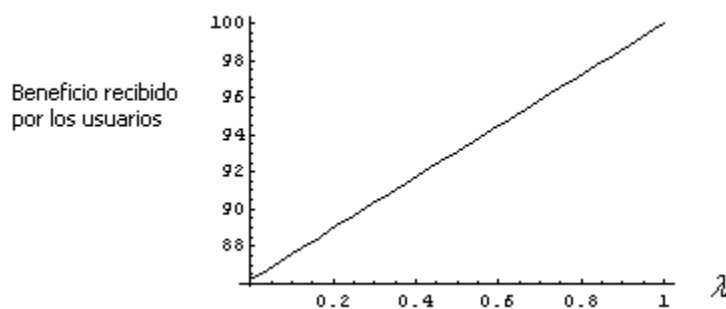
$t$  = tipo impositivo en la compra de los bienes.

$\lambda$  = proporción del efectivo disponible que dedica a sueldos.

Los sueldos supondrá una cantidad  $\lambda x$ , mientras que las compras no podrán sobrepasar la cantidad de  $\frac{I - \lambda}{I + t} x$ . El beneficio para los usuarios será la suma de ambas cantidades. El Impuesto recaudado por la Hacienda Pública en concepto de IVA será  $t x \frac{I - \lambda}{I + t}$ . En definitiva, para unos valores determinados de  $\lambda$  y  $t$  tendríamos una situación del siguiente tipo:

$\lambda = 0.5 \quad t = 0.16$		
Esfuerzo realizado por la ESFL	Beneficio recibido por los usuarios	Destinado a la Hacienda Pública por IVA
100	93.10	6.90

Es decir, en el supuesto que acabamos de mencionar, el consumo real obtenido por los beneficiarios se corresponde con el 93.1% del esfuerzo realizado por la entidad no lucrativa en la recaudación de fondos. Diferencia que será mayor conforme la proporción destinada a sueldos sea menor, según la siguiente gráfica:



■ Caso dos: Operaciones realizadas a favor de los socios.

Si la entidad sin fin lucrativo se financia a través de las cuotas de los socios y sus operaciones se dirigen también a los mismos socios. La DGT entiende que las cuotas de los asociados son en realidad la contraprestación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la entidad. Suponiendo las mismas condiciones que en el caso uno, ahora la situación es distinta para la entidad puesto que aunque



tendrá que repercutir el IVA, se podrá deducir el soportado por las compras realizadas.

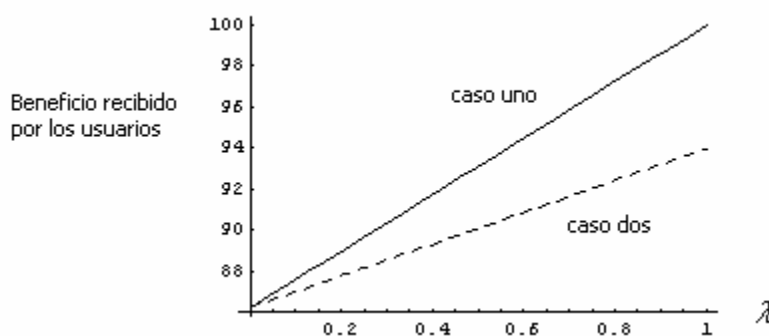
Sea:

$t'$  = tipo impositivo correspondiente a la prestación de servicios<sup>229</sup>.

Suponiendo que por las características de la actividad tiene que destinar una cantidad a sueldos de  $\lambda x$ , quedará una cantidad para compras (sin incluir el IVA)  $x \frac{I - \lambda - t' \lambda}{I + t}$ . La Hacienda Pública, suponiendo que ninguna de las actividades realizadas por la entidad están exentas del Impuesto, recaudará en esta fase del consumo una cantidad adicional igual a  $t' \lambda x$ . Siguiendo con los datos del ejemplo anterior:

$\lambda = 0.5 \quad t = 0.16 \quad t' = 0.07$		
Esfuerzo realizado por la ESFL	Beneficio recibido por los asociados	Destinado a la Hacienda Pública por IVA
100	90.09	9.91

En este caso, el beneficio recibido por los asociados será menor que se corresponde con la mayor recaudación obtenida por la Hacienda Pública como se observa en el siguiente gráfico:

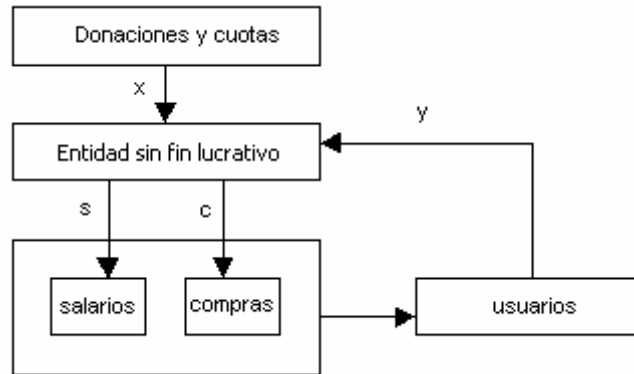


■ Caso tres: Prestaciones de servicios exentas.

Supongamos ahora que la entidad sin ánimo de lucro cobra un precio a sus usuarios (no asociados) que, sin llegar a ser simbólico, es inferior al del mercado. Entre la cantidad de situaciones posibles vamos a considerar que la entidad no lucrativa emplea todos sus ingresos en el pago de salarios ( $s$ ) y la compra de bienes ( $c$ ), que

<sup>229</sup> Muchas de las prestaciones de servicios propias de las entidades sin fines lucrativos, cuando no están exentas del IVA, tributan al 7%.

después los ofrece a sus usuarios por un precio directamente proporcional a su coste. Además, nos situamos en el caso más general en que los servicios prestados por la entidad sin ánimo de lucro está exenta del IVA pero las entregas de bienes están sujetas al Impuesto. Gráficamente podría representarse de la siguiente forma:



Si suponemos:

$t$  = tipo impositivo en la compra de los bienes.

$\lambda$  = proporción del efectivo disponible que se dedica a sueldos.

$k_1$  = coeficiente que se aplica a las compras para su posterior venta a los usuarios (si la compra tiene un valor de  $c_1$ , la entidad cobraría al usuario un importe de  $k_1 c_1$ , IVA excluido).

$k_2$  = coeficiente que se aplica a los salarios para su cobro a los usuarios.

En este caso, el total disponible para la entidad  $x$ , se empleará en proporcionar valor a los usuarios  $s + c = x \left( \frac{1 - \lambda}{1 + t} + \lambda \right)$  y en el pago del IVA por las compras realizadas  $t c = x \frac{t(1 - \lambda)}{1 + t}$ . La entidad actuará en prorrata con un porcentaje:

$$p = \frac{k_1 c}{k_2 s + k_1 c} = \frac{k_1 (1 - \lambda)}{k_1 (1 - \lambda) + k_2 (1 + t) \lambda}$$

Prescindiendo del efecto temporal en todo este proceso, la entidad volvería a obtener un efectivo representado por el importe de los ingresos (netos del IVA) obtenidos por parte del usuario más la cantidad del IVA soportado deducible por un importe total de:

$$x \left( k_2 \lambda + \frac{k_1 (1 - \lambda)}{1 + t} + \frac{k_1 t (1 - \lambda)^2}{(1 + t) (k_1 - k_1 \lambda + k_2 (1 + t) \lambda)} \right)$$

Este proceso se reproduciría, cada vez con menos cantidad disponible, obteniendo los siguientes resultados definitivos:

- Esfuerzo realizado por la ESFL (incluido el IVA repercutido):

$$x + x(k_1 - k_1\lambda + k_2 \lambda) \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(I-\lambda)}{I+t} + \frac{k_1 t (I-\lambda)^2}{(I+t)(k_1 - k_1 \lambda + k_2(I+t) \lambda)} \right)^n$$

- Beneficio obtenido por los usuarios:

$$x \frac{I+t \lambda}{I+t} \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(I-\lambda)}{I+t} + \frac{k_1 t (I-\lambda)^2}{(I+t)(k_1 - k_1 \lambda + k_2(I+t) \lambda)} \right)^n$$

- Cantidad que la entidad sin ánimo de lucro destina a la Hacienda Pública por IVA (suma del correspondiente al proveedor de los bienes y el repercutido a los usuarios menos el soportado deducible por la entidad):

$$x \left( \frac{t(I-\lambda)(k_1^2(I-\lambda) + k_2(I+t)\lambda(I+k_1))}{(I+t)(k_1(I-\lambda) + k_2(I+t)\lambda)} \right) \cdot \left( \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(I-\lambda)}{I+t} + \frac{k_1 t (I-\lambda)^2}{(I+t)(k_1 - k_1 \lambda + k_2(I+t) \lambda)} \right)^n \right)$$

Por ejemplo:

$\lambda = 0.5 \quad t = 0.16 \quad k_1 = 0.8 \quad k_2 = 0.8$				
Esfuerzo realizado por la ESFL		Beneficio recibido por los usuarios	Destinado a la Hacienda Pública por IVA	
100		90.99	9.01	
Usuarios 78.18	ESFL 21.82		Usuarios 5.39	ESFL 3.62

Representemos, para cada valor de  $\lambda$ , el esfuerzo realizado por los agentes implicados y el beneficio recibido por los usuarios:

$\lambda = 0.2$		$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.2 \\ 78.64 \\ 21.36 \\ 94.99 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.4 \\ 74.8 \\ 25.2 \\ 93.43 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.6 \\ 70.93 \\ 29.07 \\ 92.38 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.8 \\ 67.04 \\ 32.96 \\ 91.62 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 1. \\ 63.15 \\ 36.85 \\ 91.06 \end{pmatrix}$
$\left( \begin{array}{l} \text{coef. de rebaja en los bienes } k_1 \\ \text{coef. de rebaja en los servicios } k_2 \\ \text{esfuerzo de los socios de la ESFL} \\ \text{esfuerzo de los usuarios} \\ \text{beneficio para los usuarios} \end{array} \right) =$		$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.2 \\ 62.02 \\ 37.98 \\ 93.87 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.4 \\ 58.27 \\ 41.73 \\ 92.81 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.6 \\ 54.51 \\ 45.49 \\ 91.98 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.8 \\ 50.73 \\ 49.27 \\ 91.31 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 1. \\ 46.95 \\ 53.05 \\ 90.77 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.2 \\ 46.15 \\ 53.85 \\ 92.14 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.4 \\ 42.49 \\ 57.51 \\ 91.36 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.6 \\ 38.82 \\ 61.18 \\ 90.72 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.8 \\ 35.13 \\ 64.87 \\ 90.17 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 1. \\ 31.44 \\ 68.56 \\ 89.7 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.2 \\ 30.99 \\ 69.01 \\ 90.28 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.4 \\ 27.41 \\ 72.59 \\ 89.69 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.6 \\ 23.82 \\ 76.18 \\ 89.18 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.8 \\ 20.22 \\ 79.78 \\ 88.72 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 1. \\ 16.61 \\ 83.39 \\ 88.32 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.2 \\ 16.51 \\ 83.49 \\ 88.43 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.4 \\ 13. \\ 87. \\ 87.96 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.6 \\ 9.48 \\ 90.52 \\ 87.53 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.8 \\ 5.95 \\ 94.05 \\ 87.15 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 1. \\ 2.42 \\ 97.58 \\ 86.81 \end{pmatrix}$

$\lambda = 0.5$		$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.2 \\ 79.63 \\ 20.37 \\ 94.82 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.4 \\ 69.79 \\ 30.21 \\ 93.76 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.6 \\ 59.94 \\ 40.06 \\ 93.25 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 0.8 \\ 50.08 \\ 49.92 \\ 92.96 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.2 \\ 1. \\ 40.22 \\ 59.78 \\ 92.76 \end{pmatrix}$
$\left( \begin{array}{l} \text{coef. de rebaja en los bienes } k_1 \\ \text{coef. de rebaja en los servicios } k_2 \\ \text{esfuerzo de los socios de la ESFL} \\ \text{esfuerzo de los usuarios} \\ \text{beneficio para los usuarios} \end{array} \right) =$		$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.2 \\ 69.51 \\ 30.49 \\ 94.62 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.4 \\ 59.83 \\ 40.17 \\ 93.51 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.6 \\ 50.12 \\ 49.88 \\ 92.88 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 0.8 \\ 40.41 \\ 59.59 \\ 92.47 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.4 \\ 1. \\ 30.69 \\ 69.31 \\ 92.19 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.2 \\ 59.66 \\ 40.34 \\ 93.89 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.4 \\ 50.12 \\ 49.88 \\ 92.87 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.6 \\ 40.56 \\ 59.44 \\ 92.23 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 0.8 \\ 30.99 \\ 69.01 \\ 91.79 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.6 \\ 1. \\ 21.4 \\ 78.6 \\ 91.47 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.2 \\ 50.09 \\ 49.91 \\ 92.94 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.4 \\ 40.68 \\ 59.32 \\ 92.04 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.6 \\ 31.26 \\ 68.74 \\ 91.43 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 0.8 \\ 21.82 \\ 78.18 \\ 90.99 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 0.8 \\ 1. \\ 12.37 \\ 87.63 \\ 90.65 \end{pmatrix}$
		$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.2 \\ 40.77 \\ 59.23 \\ 91.91 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.4 \\ 31.5 \\ 68.5 \\ 91.11 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.6 \\ 22.2 \\ 77.8 \\ 90.54 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 0.8 \\ 12.89 \\ 87.11 \\ 90.11 \end{pmatrix}$	$\begin{pmatrix} 1. \\ 1. \\ 3.57 \\ 96.43 \\ 89.78 \end{pmatrix}$

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\lambda = 0.8} \\
 \left( \begin{array}{l}
 \text{coef. de rebaja en los bienes } k_1 \\
 \text{coef. de rebaja en los servicios } k_2 \\
 \text{esfuerzo de los socios de la ESFL} \\
 \text{esfuerzo de los usuarios} \\
 \text{beneficio para los usuarios}
 \end{array} \right) = \begin{array}{c}
 \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.2 \\ 80.01 \\ 19.99 \\ 97.18 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.4 \\ 64.1 \\ 35.9 \\ 96.97 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.6 \\ 48.19 \\ 51.81 \\ 96.89 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.8 \\ 32.28 \\ 67.72 \\ 96.84 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 1. \\ 16.37 \\ 83.63 \\ 96.82 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.2 \\ 76.07 \\ 23.93 \\ 96.98 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.4 \\ 60.24 \\ 39.76 \\ 96.65 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.6 \\ 44.42 \\ 55.58 \\ 96.51 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.8 \\ 28.6 \\ 71.4 \\ 96.44 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 1. \\ 12.77 \\ 87.23 \\ 96.39 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.2 \\ 72.16 \\ 27.84 \\ 96.69 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.4 \\ 56.43 \\ 43.57 \\ 96.3 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.6 \\ 40.69 \\ 59.31 \\ 96.12 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.8 \\ 24.95 \\ 75.05 \\ 96.02 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 1. \\ 9.22 \\ 90.78 \\ 95.96 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.2 \\ 68.29 \\ 31.71 \\ 96.35 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.4 \\ 52.65 \\ 47.35 \\ 95.92 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.6 \\ 37. \\ 63. \\ 95.72 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.8 \\ 21.35 \\ 78.65 \\ 95.6 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 1. \\ 5.7 \\ 94.3 \\ 95.52 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.2 \\ 64.47 \\ 35.53 \\ 95.97 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.4 \\ 48.92 \\ 51.08 \\ 95.53 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.6 \\ 33.35 \\ 66.65 \\ 95.31 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.8 \\ 17.79 \\ 82.21 \\ 95.17 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 1. \\ 2.22 \\ 97.78 \\ 95.08 \end{array} \right)
 \end{array}
 \end{array}$$

■ Caso cuatro: Prestaciones de servicios no exentas.

Si en el caso anterior suponemos que las prestaciones de servicios también se encuentran sujetas al Impuesto y no exentas, la entidad no lucrativa, a efectos del IVA, se comportaría como una empresa mercantil con derecho a deducir el IVA soportado en su totalidad. En este supuesto si:

$t'$  = tipo impositivo del IVA correspondiente a la prestación de servicios.

Se tendría:

- Esfuerzo realizado por la ESFL (incluido el IVA repercutido):

$$x + x(k_1 - k_1\lambda + k_2 \lambda (1+t')) \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(1-\lambda)}{1+t} + \frac{t(1-\lambda)}{(1+t)} \right)^n$$

- Beneficio obtenido por los usuarios:

$$x \frac{1+t}{1+t} \lambda \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(1-\lambda)}{1+t} + \frac{t(1-\lambda)}{(1+t)} \right)^n$$

- Cantidad que la entidad sin fin lucrativo destina a la Hacienda Pública por IVA (sobre las compras más el repercutido a los usuarios menos el soportado deducible):

$$x \left( \frac{k_1 t (1-\lambda)}{1+t} + k_2 t' \lambda \right) \sum_{n=0}^{\infty} \left( k_2 \lambda + \frac{k_1(1-\lambda)}{1+t} + \frac{t(1-\lambda)}{(1+t)} \right)^n$$

Por ejemplo:

$\lambda = 0.5 \quad t = 0.16 \quad t' = 0.07 \quad k_1 = 0.8 \quad k_2 = 0.8$		
Esfuerzo realizado por la ESFL	Beneficio recibido por los usuarios	Destinado a la Hacienda Pública por IVA
100 (81.64 usuarios + 18.36 cuotas)	91.80	8.20 (usuarios)

Con las mismas simulaciones que en el caso anterior se tendría<sup>230</sup>:

$\lambda = 0.2$	=	<table border="0" style="border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: none;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>77.82</td></tr> <tr><td>22.18</td></tr> <tr><td>97.28</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>73.23</td></tr> <tr><td>26.77</td></tr> <tr><td>96.98</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>68.66</td></tr> <tr><td>31.34</td></tr> <tr><td>96.69</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>64.11</td></tr> <tr><td>35.89</td></tr> <tr><td>96.4</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>59.6</td></tr> <tr><td>40.4</td></tr> <tr><td>96.1</td></tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="border: none;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>61.26</td></tr> <tr><td>38.74</td></tr> <tr><td>94.99</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>56.82</td></tr> <tr><td>43.18</td></tr> <tr><td>94.71</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>52.41</td></tr> <tr><td>47.59</td></tr> <tr><td>94.42</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>48.02</td></tr> <tr><td>51.98</td></tr> <tr><td>94.14</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>43.66</td></tr> <tr><td>56.34</td></tr> <tr><td>93.87</td></tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="border: none;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>45.47</td></tr> <tr><td>54.53</td></tr> <tr><td>92.8</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>41.17</td></tr> <tr><td>58.83</td></tr> <tr><td>92.53</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>36.91</td></tr> <tr><td>63.09</td></tr> <tr><td>92.26</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>32.66</td></tr> <tr><td>67.34</td></tr> <tr><td>92.</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>28.44</td></tr> <tr><td>71.56</td></tr> <tr><td>91.73</td></tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="border: none;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>30.38</td></tr> <tr><td>69.62</td></tr> <tr><td>90.71</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>26.23</td></tr> <tr><td>73.77</td></tr> <tr><td>90.46</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>22.1</td></tr> <tr><td>77.9</td></tr> <tr><td>90.2</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>17.99</td></tr> <tr><td>82.01</td></tr> <tr><td>89.94</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>13.91</td></tr> <tr><td>86.09</td></tr> <tr><td>89.69</td></tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="border: none;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>15.96</td></tr> <tr><td>84.04</td></tr> <tr><td>88.72</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>11.93</td></tr> <tr><td>88.07</td></tr> <tr><td>88.47</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>7.93</td></tr> <tr><td>92.07</td></tr> <tr><td>88.22</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>3.96</td></tr> <tr><td>96.04</td></tr> <tr><td>87.98</td></tr> </table> </td> <td style="border: none; padding: 0 5px;"> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> </table> </td> </tr> </table>	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>77.82</td></tr> <tr><td>22.18</td></tr> <tr><td>97.28</td></tr> </table>	0.2	0.2	77.82	22.18	97.28	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>73.23</td></tr> <tr><td>26.77</td></tr> <tr><td>96.98</td></tr> </table>	0.2	0.4	73.23	26.77	96.98	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>68.66</td></tr> <tr><td>31.34</td></tr> <tr><td>96.69</td></tr> </table>	0.2	0.6	68.66	31.34	96.69	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>64.11</td></tr> <tr><td>35.89</td></tr> <tr><td>96.4</td></tr> </table>	0.2	0.8	64.11	35.89	96.4	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>59.6</td></tr> <tr><td>40.4</td></tr> <tr><td>96.1</td></tr> </table>	0.2	1.	59.6	40.4	96.1	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>61.26</td></tr> <tr><td>38.74</td></tr> <tr><td>94.99</td></tr> </table>	0.4	0.2	61.26	38.74	94.99	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>56.82</td></tr> <tr><td>43.18</td></tr> <tr><td>94.71</td></tr> </table>	0.4	0.4	56.82	43.18	94.71	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>52.41</td></tr> <tr><td>47.59</td></tr> <tr><td>94.42</td></tr> </table>	0.4	0.6	52.41	47.59	94.42	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>48.02</td></tr> <tr><td>51.98</td></tr> <tr><td>94.14</td></tr> </table>	0.4	0.8	48.02	51.98	94.14	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>43.66</td></tr> <tr><td>56.34</td></tr> <tr><td>93.87</td></tr> </table>	0.4	1.	43.66	56.34	93.87	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>45.47</td></tr> <tr><td>54.53</td></tr> <tr><td>92.8</td></tr> </table>	0.6	0.2	45.47	54.53	92.8	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>41.17</td></tr> <tr><td>58.83</td></tr> <tr><td>92.53</td></tr> </table>	0.6	0.4	41.17	58.83	92.53	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>36.91</td></tr> <tr><td>63.09</td></tr> <tr><td>92.26</td></tr> </table>	0.6	0.6	36.91	63.09	92.26	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>32.66</td></tr> <tr><td>67.34</td></tr> <tr><td>92.</td></tr> </table>	0.6	0.8	32.66	67.34	92.	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>28.44</td></tr> <tr><td>71.56</td></tr> <tr><td>91.73</td></tr> </table>	0.6	1.	28.44	71.56	91.73	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>30.38</td></tr> <tr><td>69.62</td></tr> <tr><td>90.71</td></tr> </table>	0.8	0.2	30.38	69.62	90.71	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>26.23</td></tr> <tr><td>73.77</td></tr> <tr><td>90.46</td></tr> </table>	0.8	0.4	26.23	73.77	90.46	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>22.1</td></tr> <tr><td>77.9</td></tr> <tr><td>90.2</td></tr> </table>	0.8	0.6	22.1	77.9	90.2	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>17.99</td></tr> <tr><td>82.01</td></tr> <tr><td>89.94</td></tr> </table>	0.8	0.8	17.99	82.01	89.94	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>13.91</td></tr> <tr><td>86.09</td></tr> <tr><td>89.69</td></tr> </table>	0.8	1.	13.91	86.09	89.69	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>15.96</td></tr> <tr><td>84.04</td></tr> <tr><td>88.72</td></tr> </table>	1.	0.2	15.96	84.04	88.72	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>11.93</td></tr> <tr><td>88.07</td></tr> <tr><td>88.47</td></tr> </table>	1.	0.4	11.93	88.07	88.47	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>7.93</td></tr> <tr><td>92.07</td></tr> <tr><td>88.22</td></tr> </table>	1.	0.6	7.93	92.07	88.22	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>3.96</td></tr> <tr><td>96.04</td></tr> <tr><td>87.98</td></tr> </table>	1.	0.8	3.96	96.04	87.98	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> </table>	1.	1.	1.
<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>77.82</td></tr> <tr><td>22.18</td></tr> <tr><td>97.28</td></tr> </table>	0.2	0.2	77.82	22.18	97.28	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>73.23</td></tr> <tr><td>26.77</td></tr> <tr><td>96.98</td></tr> </table>	0.2	0.4	73.23	26.77	96.98	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>68.66</td></tr> <tr><td>31.34</td></tr> <tr><td>96.69</td></tr> </table>	0.2	0.6	68.66	31.34	96.69	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>64.11</td></tr> <tr><td>35.89</td></tr> <tr><td>96.4</td></tr> </table>	0.2	0.8	64.11	35.89	96.4	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>59.6</td></tr> <tr><td>40.4</td></tr> <tr><td>96.1</td></tr> </table>	0.2	1.	59.6	40.4	96.1																																																																																																																									
0.2																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
77.82																																																																																																																																																						
22.18																																																																																																																																																						
97.28																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
73.23																																																																																																																																																						
26.77																																																																																																																																																						
96.98																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
68.66																																																																																																																																																						
31.34																																																																																																																																																						
96.69																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
64.11																																																																																																																																																						
35.89																																																																																																																																																						
96.4																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
59.6																																																																																																																																																						
40.4																																																																																																																																																						
96.1																																																																																																																																																						
<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>61.26</td></tr> <tr><td>38.74</td></tr> <tr><td>94.99</td></tr> </table>	0.4	0.2	61.26	38.74	94.99	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>56.82</td></tr> <tr><td>43.18</td></tr> <tr><td>94.71</td></tr> </table>	0.4	0.4	56.82	43.18	94.71	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>52.41</td></tr> <tr><td>47.59</td></tr> <tr><td>94.42</td></tr> </table>	0.4	0.6	52.41	47.59	94.42	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>48.02</td></tr> <tr><td>51.98</td></tr> <tr><td>94.14</td></tr> </table>	0.4	0.8	48.02	51.98	94.14	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>43.66</td></tr> <tr><td>56.34</td></tr> <tr><td>93.87</td></tr> </table>	0.4	1.	43.66	56.34	93.87																																																																																																																									
0.4																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
61.26																																																																																																																																																						
38.74																																																																																																																																																						
94.99																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
56.82																																																																																																																																																						
43.18																																																																																																																																																						
94.71																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
52.41																																																																																																																																																						
47.59																																																																																																																																																						
94.42																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
48.02																																																																																																																																																						
51.98																																																																																																																																																						
94.14																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
43.66																																																																																																																																																						
56.34																																																																																																																																																						
93.87																																																																																																																																																						
<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>45.47</td></tr> <tr><td>54.53</td></tr> <tr><td>92.8</td></tr> </table>	0.6	0.2	45.47	54.53	92.8	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>41.17</td></tr> <tr><td>58.83</td></tr> <tr><td>92.53</td></tr> </table>	0.6	0.4	41.17	58.83	92.53	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>36.91</td></tr> <tr><td>63.09</td></tr> <tr><td>92.26</td></tr> </table>	0.6	0.6	36.91	63.09	92.26	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>32.66</td></tr> <tr><td>67.34</td></tr> <tr><td>92.</td></tr> </table>	0.6	0.8	32.66	67.34	92.	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>28.44</td></tr> <tr><td>71.56</td></tr> <tr><td>91.73</td></tr> </table>	0.6	1.	28.44	71.56	91.73																																																																																																																									
0.6																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
45.47																																																																																																																																																						
54.53																																																																																																																																																						
92.8																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
41.17																																																																																																																																																						
58.83																																																																																																																																																						
92.53																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
36.91																																																																																																																																																						
63.09																																																																																																																																																						
92.26																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
32.66																																																																																																																																																						
67.34																																																																																																																																																						
92.																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
28.44																																																																																																																																																						
71.56																																																																																																																																																						
91.73																																																																																																																																																						
<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>30.38</td></tr> <tr><td>69.62</td></tr> <tr><td>90.71</td></tr> </table>	0.8	0.2	30.38	69.62	90.71	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>26.23</td></tr> <tr><td>73.77</td></tr> <tr><td>90.46</td></tr> </table>	0.8	0.4	26.23	73.77	90.46	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>22.1</td></tr> <tr><td>77.9</td></tr> <tr><td>90.2</td></tr> </table>	0.8	0.6	22.1	77.9	90.2	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>17.99</td></tr> <tr><td>82.01</td></tr> <tr><td>89.94</td></tr> </table>	0.8	0.8	17.99	82.01	89.94	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>13.91</td></tr> <tr><td>86.09</td></tr> <tr><td>89.69</td></tr> </table>	0.8	1.	13.91	86.09	89.69																																																																																																																									
0.8																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
30.38																																																																																																																																																						
69.62																																																																																																																																																						
90.71																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
26.23																																																																																																																																																						
73.77																																																																																																																																																						
90.46																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
22.1																																																																																																																																																						
77.9																																																																																																																																																						
90.2																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
17.99																																																																																																																																																						
82.01																																																																																																																																																						
89.94																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
13.91																																																																																																																																																						
86.09																																																																																																																																																						
89.69																																																																																																																																																						
<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.2</td></tr> <tr><td>15.96</td></tr> <tr><td>84.04</td></tr> <tr><td>88.72</td></tr> </table>	1.	0.2	15.96	84.04	88.72	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.4</td></tr> <tr><td>11.93</td></tr> <tr><td>88.07</td></tr> <tr><td>88.47</td></tr> </table>	1.	0.4	11.93	88.07	88.47	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.6</td></tr> <tr><td>7.93</td></tr> <tr><td>92.07</td></tr> <tr><td>88.22</td></tr> </table>	1.	0.6	7.93	92.07	88.22	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>0.8</td></tr> <tr><td>3.96</td></tr> <tr><td>96.04</td></tr> <tr><td>87.98</td></tr> </table>	1.	0.8	3.96	96.04	87.98	<table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> <tr><td>1.</td></tr> </table>	1.	1.	1.																																																																																																																											
1.																																																																																																																																																						
0.2																																																																																																																																																						
15.96																																																																																																																																																						
84.04																																																																																																																																																						
88.72																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
0.4																																																																																																																																																						
11.93																																																																																																																																																						
88.07																																																																																																																																																						
88.47																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
0.6																																																																																																																																																						
7.93																																																																																																																																																						
92.07																																																																																																																																																						
88.22																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
0.8																																																																																																																																																						
3.96																																																																																																																																																						
96.04																																																																																																																																																						
87.98																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						
1.																																																																																																																																																						

<sup>230</sup> En este supuesto no tienen sentido  $k_1 = k_2 = 1$ , lo que supondría un esfuerzo infinito por parte de la entidad sin fin lucrativo.

$$\begin{array}{l}
 \lambda=0.5 \\
 \left( \begin{array}{l} \text{coef. de rebaja en los bienes } k_1 \\ \text{coef. de rebaja en los servicios } k_2 \\ \text{esfuerzo de los socios de la ESFL} \\ \text{esfuerzo de los usuarios} \\ \text{beneficio para los usuarios} \end{array} \right) = \begin{array}{c}
 \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.2 \\ 78.25 \\ 21.75 \\ 97.82 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.4 \\ 67.25 \\ 32.75 \\ 97.1 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.6 \\ 56.41 \\ 43.59 \\ 96.4 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.8 \\ 45.73 \\ 54.27 \\ 95.7 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 1. \\ 35.19 \\ 64.81 \\ 95.02 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.2 \\ 68.21 \\ 31.79 \\ 96.42 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.4 \\ 57.43 \\ 42.57 \\ 95.72 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.6 \\ 46.82 \\ 53.18 \\ 95.04 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.8 \\ 36.35 \\ 63.65 \\ 94.37 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 1. \\ 26.03 \\ 73.97 \\ 93.7 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.2 \\ 58.44 \\ 41.56 \\ 95.06 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.4 \\ 47.89 \\ 52.11 \\ 94.39 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.6 \\ 37.49 \\ 62.51 \\ 93.72 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.8 \\ 27.23 \\ 72.77 \\ 93.06 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 1. \\ 17.11 \\ 82.89 \\ 92.42 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.2 \\ 48.95 \\ 51.05 \\ 93.74 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.4 \\ 38.61 \\ 61.39 \\ 93.08 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.6 \\ 28.42 \\ 71.58 \\ 92.44 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.8 \\ 18.36 \\ 81.64 \\ 91.8 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 1. \\ 8.44 \\ 91.56 \\ 91.17 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.2 \\ 39.72 \\ 60.28 \\ 92.46 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.4 \\ 29.59 \\ 70.41 \\ 91.82 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.6 \\ 19.59 \\ 80.41 \\ 91.19 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.8 \\ 9.73 \\ 90.27 \\ 90.57 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 1. \\ \phantom{90.57} \\ \phantom{90.57} \\ \phantom{90.57} \end{array} \right)
 \end{array}
 \end{array}$$

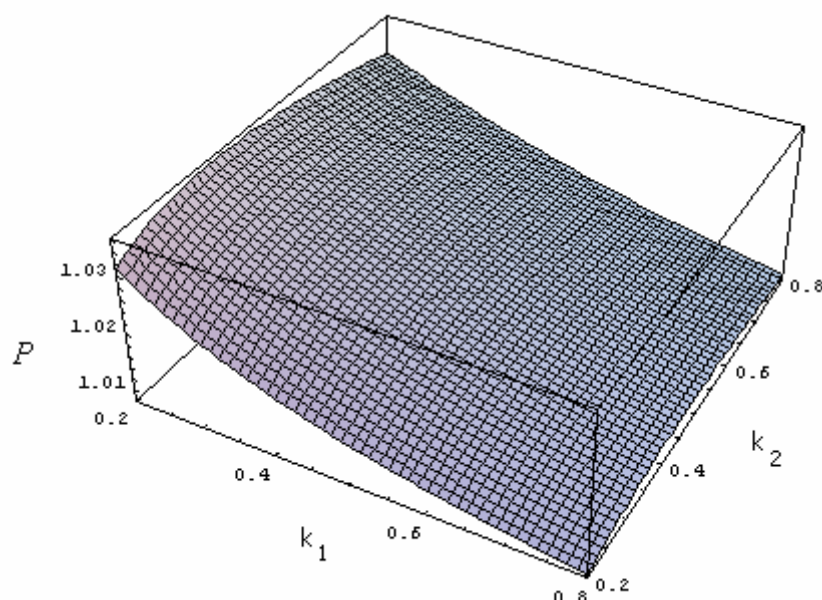
$$\begin{array}{l}
 \lambda = 0.8 \\
 \left( \begin{array}{l} \text{coef. de rebaja en los bienes } k_1 \\ \text{coef. de rebaja en los servicios } k_2 \\ \text{esfuerzo de los socios de la ESFL} \\ \text{esfuerzo de los usuarios} \\ \text{beneficio para los usuarios} \end{array} \right) = \begin{array}{c}
 \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.2 \\ 78.65 \\ 21.35 \\ 98.31 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.4 \\ 61.77 \\ 38.23 \\ 97.21 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.6 \\ 45.27 \\ 54.73 \\ 96.13 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 0.8 \\ 29.13 \\ 70.87 \\ 95.08 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.2 \\ 1. \\ 13.34 \\ 86.66 \\ 94.05 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.2 \\ 74.74 \\ 25.26 \\ 97.76 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.4 \\ 58.01 \\ 41.99 \\ 96.68 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.6 \\ 41.64 \\ 58.36 \\ 95.61 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 0.8 \\ 25.62 \\ 74.38 \\ 94.57 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.4 \\ 1. \\ 9.95 \\ 90.05 \\ 93.55 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.2 \\ 70.88 \\ 29.12 \\ 97.23 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.4 \\ 54.28 \\ 45.72 \\ 96.15 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.6 \\ 38.04 \\ 61.96 \\ 95.1 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 0.8 \\ 22.15 \\ 77.85 \\ 94.07 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.6 \\ 1. \\ 6.6 \\ 93.4 \\ 93.06 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.2 \\ 67.07 \\ 32.93 \\ 96.69 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.4 \\ 50.59 \\ 49.41 \\ 95.63 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.6 \\ 34.48 \\ 65.52 \\ 94.59 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 0.8 \\ 18.71 \\ 81.29 \\ 93.57 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 0.8 \\ 1. \\ 3.28 \\ 96.72 \\ 92.57 \end{array} \right) \\
 \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.2 \\ 63.29 \\ 36.71 \\ 96.16 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.4 \\ 46.95 \\ 53.05 \\ 95.11 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.6 \\ 30.96 \\ 69.04 \\ 94.08 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 0.8 \\ 15.31 \\ 84.69 \\ 93.07 \end{array} \right) \left( \begin{array}{c} 1. \\ 1. \\ \phantom{93.07} \\ \phantom{93.07} \\ \phantom{93.07} \end{array} \right)
 \end{array}
 \end{array}$$

Dada la forma que, según estamos suponiendo, opera la entidad no lucrativa, y midiendo en las mismas unidades el esfuerzo realizado por la entidad a la hora de

conseguir financiación tanto por parte de los socios como de los usuarios, observamos cómo en todos los casos podría destinar mayor cantidad de recursos a sus objetivos específicos si no solicitara su exención en el IVA, en perjuicio, claro está, de una menor recaudación de la Hacienda Pública. Esto es así puesto que si medimos la proporción entre el beneficio para los usuarios por unidad monetaria invertida por la ESFL cuando no procede la exención  $B_{ne}$ , con la que le correspondería cuando se solicita y es procedente la misma  $B_e$ :

$$P = \frac{B_{ne}}{B_e}$$

su representación gráfica, para cualquier  $\lambda$ , obedece a una imagen del siguiente tipo<sup>231</sup>:



proporción que, como se observa, se mantiene siempre superior a 1.

Otros supuesto, como podría ser aquél en que la entidad sin ánimo de lucro cobra un precio simbólico a los usuarios, a efectos del IVA, la entidad tendría que aplicar las reglas del autoconsumo con la posibilidad de deducir el Impuesto soportado. El resultado sería muy parecido al obtenido en el caso dos que, según vimos, implicaba una reducción del beneficio recibido por los usuarios alrededor de  $x \frac{t' \lambda}{1+t}$  respecto del

<sup>231</sup> Su expresión algebraica sería más complicada y vendría dada en función de  $k_1$ ,  $k_2$  y  $\lambda$  por:

$$P = \frac{k_1^2 t (\lambda - 1)^2 + k_2 (t + 1)^2 \lambda + k_1 (1 - \lambda) (1 + (1 + k_2) t \lambda + k_2 t^2 \lambda)}{(k_1 (1 - \lambda) + k_2 (1 + t) \lambda) (1 + k_2 t' \lambda + k_1 (t - t' \lambda) + t (\lambda + k_2 t' \lambda))}$$



caso en que la entidad no lucrativa, por realizar las operaciones de forma gratuita, no tuviera la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA.

Además de la pérdida de recursos que supone el IVA para las entidades sin fines lucrativos en la ejecución directa de sus objetivos; en otros aspectos nos encontramos con situaciones que resultan claramente desfavorables para estas entidades con respecto de las entidades mercantiles. Esto sucede, ahora en relación con el IVA soportado en la adquisición del inmovilizado, con el IVA soportado no deducible que para la sociedad mercantil, podrá ser objeto de deducción en el Impuesto sobre Sociedades a través de las amortizaciones de los bienes adquiridos o de la deducción de gastos no amortizables. Sin embargo, las entidades sin fines lucrativos no podrán, ni tan siquiera, realizar esta deducción ya que el IVA, en estos casos, será un gasto relacionado con las operaciones exentas del Impuesto sobre Sociedades.

En este estado de cosas, comenta PEDREIRA MENÉNDEZ lo que debería haberse previsto en el IVA para las prestaciones de servicios de las entidades sin fines lucrativos es un tipo cero<sup>232</sup>. Esta solución, como medida especial está contemplada en la Directiva 2006/112<sup>233</sup>. Según comenta CASERO BARRÓN, desde la Dirección General XXI de la Comisión de la CEE parece no existir demasiados problemas legales

---

<sup>232</sup> Este autor argumenta que «realmente no están interviniendo en el mercado con un ánimo de competir en el mismo... No debemos olvidar que muchas veces sus prestaciones de servicios son gratuitas o a precio inferior al de mercado, por las características de las personas que las reciben, por lo que es imposible repercutirles el impuesto. En tales casos no parece lógico que se esté prohibiendo la recuperación del IVA soportado. ¿Tiene sentido que una ONG que presta asistencia a inmigrantes ilegales para que obtengan el permiso de residencia, y cuyos ingresos proceden de subvenciones y donativos, pierda el IVA soportado en la compra de papel u ordenadores?». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Los establecimientos de carácter social...”, 2004, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>233</sup> El artículo 110 de la Directiva 2006/112 dispone que «los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, concedían exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior o aplicaban tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99, podrán mantenerlos.

Las exenciones y tipos reducidos contemplados en el primer párrafo se ajustarán al Derecho comunitario y se concederán por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales».

Asimismo, el artículo 111 de la misma Directiva prevé que «en las condiciones establecidas en el párrafo segundo del artículo 110, podrán seguir siendo aplicadas exenciones, con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior, en los casos siguientes:

- a) Por Finlandia, a las entregas de periódicos y revistas de suscripción y a la edición de publicaciones distribuidas a miembros de entidades en aras del bien público;
- b) Por Suecia, a las entregas de periódicos, incluidos los reproducidos en radio y cassette para invidentes, a los productos farmacéuticos entregados a hospitales o por prescripción médica y a la producción, u otros servicios afines, de publicaciones periódicas de organizaciones sin fines lucrativos».

para conseguir que a las fundaciones y asociaciones se les pueda devolver una parte del IVA que soportan<sup>234</sup>.

MATA SIERRA comenta que «en el marco de un impuesto general (objetivo) sobre el consumo, no se pueden tener en cuenta, o sólo de manera insuficiente, las particularidades personales o individuales»<sup>235</sup>. Sin embargo, los mismos argumentos que pusimos de relieve para justificar las exenciones en determinadas actividades de interés general, siguen resultando válidos para la aplicación de un tipo cero para estas entidades, sin que ello tenga que suponer un elemento de distorsión del Impuesto que pueda colisionar con otros principios de Derecho comunitario como los de generalidad, neutralidad, igualdad y no discriminación, o producir casos abusivos o fraudulentos.

Otra posible solución, si se tiene en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, para mitigar el perjuicio que representa el IVA en las entidades sin fines lucrativos, es la que apunta HERRERA MOLINA que propone un cambio en la legislación española a través del Impuesto sobre Sociedades a fin de impedir que las entidades con fines de interés general sufran la sobrecarga que representa el IVA<sup>236</sup>.

En apoyo de una medida como la anterior, podemos argumentar que un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que expresamente reconoce el artículo 31.1 de nuestra Constitución, ha de requerir un análisis conjunto y no de cada impuesto por separado. En este sentido traemos a colación las observaciones de MATA SIERRA, si bien realizadas en referencia a la “progresividad” del IVA, cuando argumenta que «dado que el IVA resulta ser un impuesto indirecto sobre todo consumo, general y neutral, fomenta la recaudación de ingresos por parte del Estado, aumentando así los recursos factibles de utilizar por parte

---

<sup>234</sup> CASERO BARRÓN, R.: “Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, *Impuestos*, n.º 6, 1995, pág. 347.

<sup>235</sup> MATA SIERRA, Mª T.: “Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA (I y II)”, *Quincena Fiscal*, n.º 5 y 6, 1994, <http://westlaw.es>.

<sup>236</sup> Como comenta este autor, «al final, serán los beneficiarios de la fundación y el interés general los que sufran las consecuencias de esta pequeña sangría que sufren aquellas instituciones a través del IVA». HERRERA MOLINA, M. A.: “Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 1999, pág. 15.

del mismo en políticas sociales que ensalcen, en último término, los principios de progresividad y equidad en el conjunto del sistema.

Por ello, y aunque sea de esta forma colateral, puede entenderse que un impuesto indirecto como el IVA, conjugado con otros impuestos directos que admiten una mayor personalización y, por lo tanto, que cumplen de forma directa el principio de progresividad, es plenamente aceptable en los sistemas tributarios actuales y que, debido a esta compensación, su falta de vocación progresiva no atenta, existiendo un sistema adecuado de impuestos directos, contra la equidad y la justicia global del sistema. Amén de esto último podría darse a su afán recaudador, a través de la intervención del Estado, como hemos dicho, un cierto viso de progresividad»<sup>237</sup>.

En el fondo, el problema radica en que el IVA está pensado para las empresas que en su actividad mercantil añaden valor a los productos vendidos y no para las entidades sin fines lucrativos, cuyas acciones estarán presididas la mayoría de las veces por la prestación de bienes y servicios de forma gratuita o con precios muy alejados de su coste real. Y es que «cuando un impuesto que trata de gravar el consumo generado en el tráfico empresarial se aplica a entidades que carecen de ánimo de lucro propio de las actividades típicamente mercantiles la mecánica del IVA pierde consistencia»<sup>238</sup>.

### **13.2 Incidencia del IVA en la gestión de tesorería de las entidades sin fines lucrativos.**

En este capítulo hemos tratado de delimitar en qué medida las entidades sin ánimo de lucro pueden resultar afectadas como consecuencia del IVA, al menos en algunos casos particulares. Pero este “perjuicio”, en el sentido de merma sobre el potencial con que las entidades sin ánimo de lucro pueden desarrollar sus objetivos, resulta aumentado, con respecto a las entidades mercantiles, si tenemos en cuenta el aspecto temporal del Impuesto.

Una empresa mercantil realizará una serie de operaciones por las que soportará y repercutirá el IVA correspondiente. En una situación normal, las ventas de bienes o servicios tendrán un importe superior a las compras realizadas lo que implica que el

---

<sup>237</sup> MATA SIERRA, M<sup>a</sup> T.: “Consideraciones sobre la permanencia...”, 1994, *op. cit.*, <http://westlaw.es>.

<sup>238</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas...*, 2002, *op. cit.*, pág. 14.

Impuesto, que al final será neutral para la empresa, viene a configurarse como una fuente de financiación adicional para la misma.

Sin embargo, en las entidades sin ánimo de lucro esta situación se vuelve a la inversa, como hemos comprobado en los ejemplos anteriores, salvo que la entidad cobre por los bienes y servicios prestados, el IVA es un gasto más que se va produciendo de forma continua y que deberá soportar la entidad no lucrativa.

Ahora no tratamos de medir el importe del gasto que supone el IVA para la entidad no lucrativa, aspecto del que acabamos de dar una cierta aproximación, sino de cuantificar la desventaja de la entidad no lucrativa, respecto de la mercantil, como consecuencia del devengo del IVA y suponiendo una actuación idéntica y razonable por parte de ambas entidades.

Pensamos que una buena vía para tratar de medir la diferente incidencia del devengo del Impuesto en las empresas mercantiles y en las no lucrativas la podemos encontrar en la gestión de la tesorería de ambas entidades. Efectivamente, toda entidad debe tener un saldo mínimo de tesorería para hacer frente a los desfases temporales entre cobros y pagos.

Ya en 1936, John Maynard KEYNES<sup>239</sup> señaló los motivos por los que las empresas le interesa tener dinero líquido:

- *Razones de transacción.* Efectivo necesario para efectuar las operaciones que constituyen la actividad de la empresa.
- *Razones de precaución.* Se deben mantener unos niveles de tesorería, mayores que los estrictamente necesarios por motivos de transacción, para hacer frente a contingencias imprevistas.
- *Razones de especulación.* Se mantiene parte del dinero líquido de la empresa con objeto de aprovechar oportunidades de inversión que puedan presentarse, aunque no sean propios de la actividad de la empresa.

---

<sup>239</sup> KEYNES, J. M.: *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Macmillan Cambridge University, 1936.

Nosotros no tendremos en cuenta este último motivo para aumentar el nivel de tesorería. Es de esperar que una entidad sin ánimo de lucro no mantenga ningún tipo de saldo por razones de especulación puesto que, además del mayor riesgo que suele representar este tipo de inversiones, entre sus objetivos no se encuentra la consecución del mayor beneficio financiero.

Cuando hay que hacer frente a un pago, la entidad necesita de un activo capaz de generar liquidez. El grado de liquidez de los activos se mide por la facilidad y la certeza de su realización a corto plazo sin sufrir pérdidas. Además, esta segunda condición es adicional a la primera, ya que una cosa es la transformación rápida en dinero sin que dicha rapidez origine pérdidas y otra cosa es la certidumbre de una realización futura sin pérdidas<sup>240</sup>.

El activo líquido por excelencia es el dinero de caja. Dentro del circulante de la entidad, existen activos que pueden generar liquidez a cambio de perder la rentabilidad que estaba proporcionando dicho activo. Pero no todos los activos que pueden generar liquidez producen intereses. Determinados tipos de activos cuando son utilizados para generar liquidez se convierten en pasivos; dentro de este último tipo de activos se pueden incluir las cuentas corrientes de crédito<sup>241</sup>. Surge de esta manera el concepto de coste de oportunidad de la liquidez, que hace referencia a la pérdida de intereses cuando la liquidez se genera convirtiendo activos en dinero, y al tipo de interés a pagar cuando la liquidez se genera convirtiendo activos en pasivos con un coste para la entidad<sup>242</sup>.

La tesorería, en sentido estricto, está formada por aquellos activos completamente líquidos, que adoptan fundamentalmente la forma de depósitos a la vista

---

<sup>240</sup> PINDADO GARCÍA, J.: *Gestión de tesorería en la empresa*, Universidad de Salamanca, 2001, pág. 25.

<sup>241</sup> En este caso se trataría de un activo que nunca figuraría en el balance de la entidad como tal. Mediante la apertura de una línea de crédito, un establecimiento financiero concede a la entidad un crédito de un importe determinado a un tipo de interés para las cantidades dispuestas y una comisión, que consiste en un porcentaje sobre las cantidades no dispuestas. Así puede generar liquidez mientras es un activo, es decir, mientras no se dispone la totalidad del importe, la cuantía por la que puede generar liquidez es el importe no dispuesto y el coste del activo es la comisión sobre la cantidad no dispuesta. Si la empresa necesita hacer frente a sus obligaciones de pago, lo puede hacer a través de esta cuenta corriente de crédito, convirtiéndose el importe utilizado en un pasivo, el cual ya no puede generar liquidez.

<sup>242</sup> PINDADO GARCÍA, J.: *Gestión de tesorería...*, 2001, *op. cit.*, pág. 24.

en cuentas corrientes bancarias y de dinero existente en la caja de la entidad<sup>243</sup>. Desde esta concepción, la gestión de tesorería hace referencia a aquella parte de la gestión del circulante que se ocupa del nivel óptimo que deben tener los activos mencionados.

Ahora bien, el nivel óptimo que acabamos de mencionar se ve influenciado por otros elementos que no están contenidos dentro del concepto restringido de tesorería. Con el fin de maximizar el rendimiento de los fondos excedentes, y minimizar la financiación necesaria, la mayoría de los autores especializados en este campo amplían la definición de gestión de tesorería a la administración del conjunto de activos que pueden generar liquidez; determinando su composición óptima en cantidad y distribución en el tiempo, para hacer frente a las obligaciones de pago<sup>244</sup>.

PINDADO GARCÍA, dentro de un concepto amplio de tesorería, agrupa los activos de la misma en función del grado de liquidez y del coste de oportunidad de los mismos, de esta manera, cada uno de ellos en razón de estas dos características jugará un papel diferente en la gestión de la tesorería. En razón a estas dos variables se puede realizar una composición de la tesorería en los siguientes componentes: caja, efectos comerciales, cuenta de crédito, préstamos a corto plazo e inversiones a corto plazo<sup>245</sup>.

---

<sup>243</sup> CRISTÓBAL ZUBIZARRETA, J. M<sup>a</sup>.: *Fundamentos de financiación de la empresa*, segunda edición, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1997, pág. 205.

<sup>244</sup> En realidad, como comenta SUÁREZ SUÁREZ, «en la cuenta (o cuentas) de tesorería se resume toda la actividad de la empresa. Cualquier decisión de orden financiero, comercial, productivo, etc., suele tener su reflejo o repercusión en su tesorería. Por ello, el problema de la determinación del nivel óptimo de tesorería no podrá resolverse de manera satisfactoria si no es contemplando el problema general de la empresa». SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Decisiones óptimas de inversión y financiación en la empresa*. 20<sup>a</sup> edición, Ediciones Pirámide, 2003, pág. 251.

<sup>245</sup> PINDADO GARCÍA, J.: *Gestión de tesorería...*, 2001, *op. cit.*, pág. 57.

El descuento de efectos no supone un aumento en el pasivo, sino un aumento del grado de liquidez de la cuenta de clientes. Su coste, en el presente contexto, será el correspondiente a su función de crédito con exclusión del pertinente a su cobro.

La liquidez de la cuenta de crédito es inmediata y su coste efectivo para un periodo, aparte de comisiones de apertura y del límite de crédito, constará de tres componentes: tipo de interés por las cantidades dispuestas, tipo de interés por los excedidos del límite de crédito y comisión de disponibilidad.

El préstamo a corto plazo, presenta un grado de liquidez menor que los anteriores por el necesario acuerdo entre la entidad y el prestamista (normalmente una entidad de crédito). Su coste depende del tipo de interés pactado que suele ser mayor que el de la línea de crédito.

En el conjunto de inversiones a corto plazo comprenderá todos los activos que la entidad pueda adquirir para invertir temporalmente los excedentes transitorios de caja. Estas inversiones, a pesar de producir un rendimiento a la entidad, también tiene un coste de oportunidad representado por la diferencia de rendimiento en comparación con otros tipos de inversiones de mayor rendimiento pero que no proporcionan liquidez a la entidad.

Nuestro estudio sobre la gestión de tesorería estará muy limitado por el tipo de entidades objeto del trabajo. Sólo vamos a tener en cuenta como activos incluidos en la tesorería la cuenta de caja que no produce ningún tipo de interés y la existencia de una línea de crédito a la que se tendría que acudir en caso de descubierto en las existencias de caja. Asimismo, consideraremos la posibilidad de inversión en cuentas a corto plazo, con el fin de invertir temporalmente los excedentes de caja bajo un determinado criterio de seguridad.

Entenderemos por caja todo el dinero disponible, no sólo el existente en la cuenta de caja propiamente dicha, sino también las cuentas corrientes bancarias y similares como pueden ser las libretas de ahorro. No vamos a tener en cuenta el pago de comisiones por el mantenimiento o por las transferencias de los activos que componen nuestro concepto de caja. Además, las eventuales disposiciones de la línea de crédito, debido a los intereses que conlleva, sólo se realizarán cuando no exista saldo ninguno en caja.

Principalmente son dos las variables las que influyen en la determinación de un nivel de caja apropiado para cada entidad:

- El coste de inmovilización del dinero.
- El coste de ruptura.

El coste de inmovilización del dinero representa el coste para la entidad de mantener un determinado saldo en efectivo. Se trata de un coste de oportunidad, que puede estimarse por el tipo de interés que la entidad podría obtener por un uso alternativo de sus activos de caja.

Respecto de otros costes que a primera vista podrían parecer homologables al coste de inmovilización, como son el de depreciación del dinero por inflación y el trabajo administrativo de la gestión de caja, no lo consideramos como figuras separadas de los intereses. Seguimos en este punto el razonamiento de CARLOS ROMERO al considerar que la depreciación por inflación se tiene ya en cuenta de modo indirecto al evaluar el coste de oportunidad, lo que, si nos situamos desde la óptica de la entidad, resulta más apropiado y realista que introducir tasas de inflación como elementos de

cálculo. Por otra parte, el coste de administración de la caja, aparte su poca importancia, suele contabilizarse cuando es preciso mediante un recargo del tipo de interés<sup>246</sup>.

El coste de ruptura aparece cuando se agota el efectivo en caja y, por tanto, la entidad tiene que recurrir a una fuente de financiación (ordinariamente el crédito bancario) para hacer frente a los pagos. Este coste viene medido por el tipo de interés que la empresa paga al banco por sus descubiertos en cuenta.

En el ámbito empresarial, la mayoría de los modelos de gestión de tesorería supone que la empresa posee activos líquidos, como efectivo en numerario y cuentas corrientes, y activos denominados cuasilíquidos, formado por certificados de depósito, bonos, etc., inversiones a corto plazo que se pueden convertir en dinero efectivo con toda rapidez cuando la empresa agota o está a punto de agotar su saldo de caja. Por el contrario, el montante de los activos cuasilíquidos se irá elevando cuando las entradas de dinero en caja superen a las salidas.

Al limitar nuestro estudio al ámbito de las entidades no lucrativas vamos a prescindir de los activos cuasilíquidos que serán sustituidos por imposiciones a plazo fijo a fin de determinar el coste de oportunidad que representa tener un determinado nivel de caja.

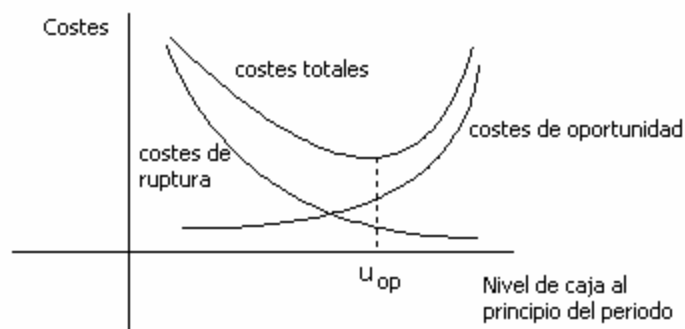
Un nivel excesivo de caja supone para la entidad un coste de oportunidad. Por otra parte, la falta de sincronización entre las entradas y salidas de efectivo obliga a que también deba tenerse en cuenta que, en un momento determinado, se pueda necesitar más dinero del que tenemos disponible, lo que supondría tener que acudir a la línea de crédito con el consiguiente coste de ruptura.

Así pues, el primer problema consiste en, dado un periodo de tiempo fijado  $T$ , determinar el nivel óptimo caja  $u_{op}$  que la entidad deberá tener al principio de dicho periodo de acuerdo, en general, con el siguiente dibujo:

---

<sup>246</sup> ROMERO LÓPEZ, C.: *Introducción a la financiación empresarial y el análisis bursátil*, Alianza Universidad Textos, 1987, pág. 203.





Como puede observarse, los costes de oportunidad tienen una trayectoria creciente conforme aumenta el nivel de caja. Por otra parte, los costes de ruptura disminuyen conforme aumenta el nivel de caja que se establezca al principio del periodo fijado en el estudio.

En resumen, los costes totales entendidos como la suma de los costes anteriores, serán elevados para niveles pequeños de caja y tienden a coincidir con los de ruptura. Por el contrario, para elevados niveles de caja tenderá a coincidir con los costes de oportunidad. Existirá un determinado nivel óptimo de caja  $u_{op}$  para el cual la suma de ambos costes sea mínima.

Existen múltiples modelos que estudian el nivel óptimo de caja. El punto de partida de todos ellos se encuentra en el artículo de William J. BAUMOL en 1952<sup>247</sup> sobre el modelo de gestión de stock. En estos modelos, se consideran el dinero como si fuera una mercancía más susceptible de almacenarse, y donde se equipara el coste de ruptura con el coste de carencia de stock.

El modelo de BAUMOL se desenvuelve en un ambiente de certeza en el que el saldo de caja decrece proporcionalmente según transcurre el tiempo, debiendo periódicamente reponer dicho nivel. Por el contrario, nosotros vamos a considerar que los flujos de caja están sujetos a un comportamiento aleatorio, por lo tanto, el nivel de caja puede considerarse, al igual que ocurre en otro tipo de existencias, como un depósito que existe debido a la imperfecta sincronización de las entradas y salidas del mismo.

<sup>247</sup> BAUMOL, W. J.: "The Transactions Demand for Cash: an Inventory Theoretic Approach", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 66, 1952, págs. 545 a 556.

También existe una importante literatura sobre modelos de gestión de tesorería en condiciones aleatorias<sup>248</sup>. Con el fin de poner de manifiesto la diferencia que el devengo del IVA provoca entre las empresas mercantiles y las entidades no lucrativas vamos a definir un modelo propio muy ligado al desarrollado por ROMERO y CAÑAS<sup>249</sup> en la que la variable fundamental, en este modelo, viene representada por la variable aleatoria de demanda de efectivo. Nosotros definiremos dos variables aleatorias de forma que podamos diferenciar entre las entradas y salidas de caja.

En primer lugar, vamos a abordar un modelo para determinar el nivel caja óptimo para una empresa mercantil en la que no se tiene en cuenta el IVA en las compras ni en las ventas. Los datos son los siguientes:

$T$  = Duración temporal del periodo fijado.

$C$  = variable aleatoria que representa el valor de las compras durante el periodo de duración  $T$ .

$f_1(c)$  = función de densidad de la variable aleatoria  $C$ , definida en un intervalo

$$I_1 = [c_1, c_2].$$

$V$  = variable aleatoria que representa el valor de las ventas durante el periodo de tiempo  $T$ .

$f_2(v)$  = función de densidad de la variable aleatoria  $V$ , definida en el intervalo

$$I_2 = [v_1, v_2].$$

$i$  = coste de oportunidad correspondiente a la inmovilización de efectivo. Este coste se expresa como un tipo de interés referido al tiempo  $T$ .

$i'$  = tipo de interés, referido al tiempo  $T$ , de los descubiertos de caja.

Adicionalmente vamos a suponer que las dos variables aleatorias son independientes. Esta condición es completamente coherente en el caso de una entidad sin ánimo de lucro que obtiene sus ingresos por medio de donaciones y cuotas de socios; asimismo, puede ser válida en el caso de una empresa mercantil si tenemos en

---

<sup>248</sup> En PINDADO GARCÍA pueden estudiarse diferentes modelos de gestión de tesorería tanto en condiciones de certeza como de riesgo. PINDADO GARCÍA, J.: *Gestión de tesorería...*, 2001, *op. cit.*, págs. 95 a 147.

<sup>249</sup> ROMERO LÓPEZ, C. y CAÑAS MADUEÑO, J. A.: "Modelos financieros de caja óptima", *Revista Española de Financiación y contabilidad*, Vol. 12, n.º 40, 1983, págs. 125 a 154.

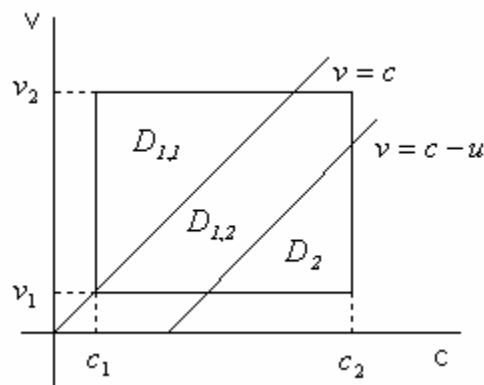
cuenta que los ingresos obtenidos en un determinado periodo de tiempo no proviene de las compras realizadas en el mismo.

El problema consiste en determinar el nivel óptimo de caja óptima  $u_{op}$  al comienzo del periodo  $T$  de manera que sea mínima la suma del coste de oportunidad y de ruptura.

Al final del periodo de estudio  $T$  pueden darse tres estados incompatibles entre sí y que agotan todas las situaciones posibles:

- Que las entradas de efectivo sean superiores a las salidas.
- Que las entradas de efectivo sean inferiores a las salidas pero la caja no llega a estar en descubierto.
- Las entradas de efectivo son inferiores a las salidas y se llega a estar en descubierto.

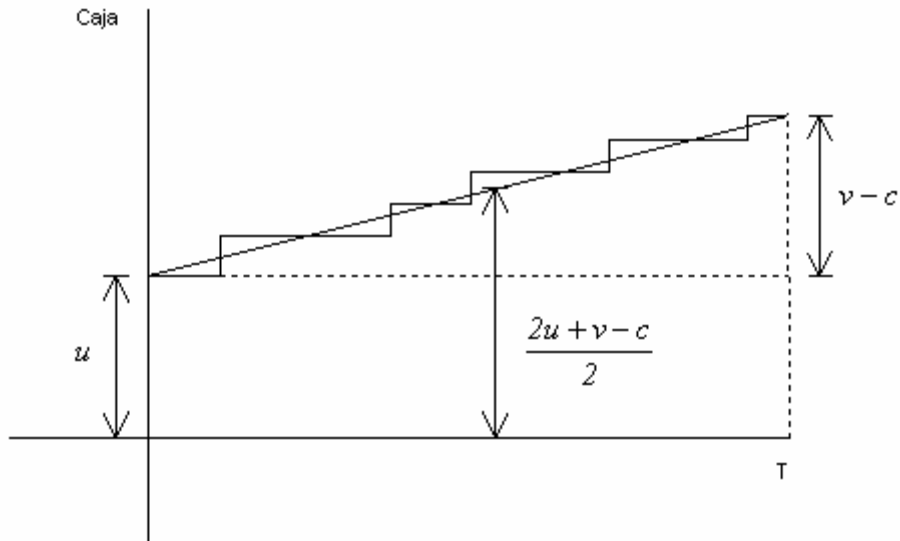
Sea el plano definido por las compras y las ventas, llamando  $u$  al nivel de caja al comienzo del periodo  $T$ , las tres situaciones mencionadas se corresponden, respectivamente, con las regiones  $D_{1,1}$ ,  $D_{1,2}$  y  $D_2$ :



Veamos con detenimiento cada una de las situaciones:

- *Las entradas de efectivo son superiores a las salidas.*

Sería el caso general en que se mueve una empresa mercantil. Si representamos en el eje de abscisas el tiempo y en el de ordenadas el nivel de caja a lo largo del mismo, su representación gráfica sería:



el saldo medio de caja durante el periodo de duración  $T$  ha sido:

$$\frac{u + u + v - c}{2} = \frac{2u + v - c}{2}$$

y su coste:

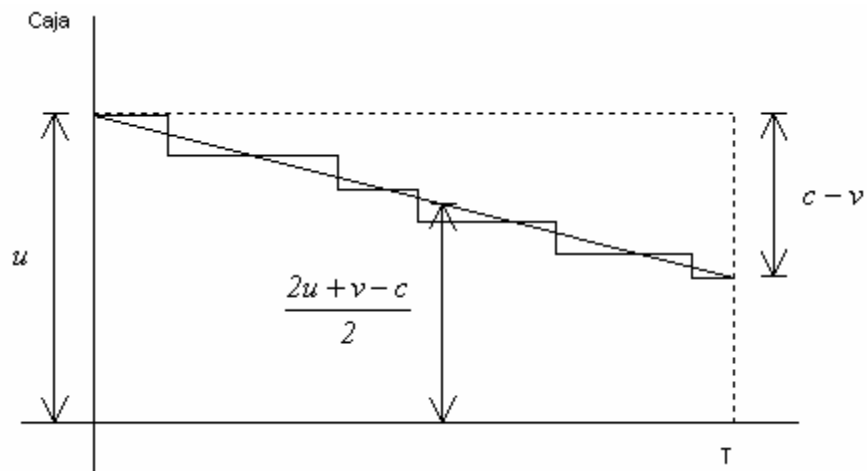
$$i \frac{2u + v - c}{2}$$

por lo que la esperanza del coste, en concepto de coste de oportunidad, sería:

$$\frac{i}{2} \iint_{D_{i,1}} (2u + v - c) f_1(c) f_2(v) dc dv$$

- *Las entradas de efectivo son inferiores a las salidas pero la caja no llega a estar en descubierto.*

La situación sería la siguiente:



el saldo medio de caja durante el periodo de duración  $T$  ha sido:

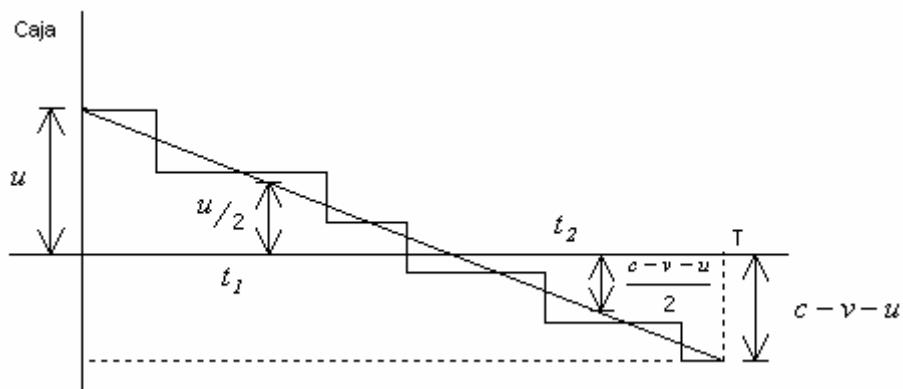
$$\frac{u + u - (c - v)}{2} = \frac{2u + v - c}{2}$$

la esperanza del coste, también en concepto de coste de oportunidad, sería:

$$\frac{i}{2} \iint_{D_{1,2}} (2u + v - c) f_1(c) f_2(v) dc dv$$

- Las entradas de efectivo son inferiores a las salidas y se llega a estar en descubierto.

Gráficamente, la situación sería:



durante el subperiodo  $t_1 < T$  se producirá una inmovilización media de  $\frac{u}{2}$  lo que tendrá

un coste de:

$$\frac{u}{2} i \frac{t_1}{T}$$

Ahora bien, por semejanza de triángulos  $\frac{t_1}{T} = \frac{u}{c-v}$ , por lo que el coste se puede

expresar:

$$\frac{u^2}{2(c-v)} i$$

y la esperanza matemática del coste de oportunidad soportado durante el subperiodo  $t_1$

sería:

$$\frac{i}{2} \iint_{D_2} \frac{u^2}{(c-v)} f_1(c) f_2(v) dc dv$$

Por otra parte, en este supuesto, también hay que calcular el coste por el descubierto de caja. El saldo medio del descubierto durante el tiempo  $t_2$  será de  $\frac{c-v-u}{2}$ , y su coste en concepto de descubierto:

$$\frac{c-v-u}{2} i' \frac{t_2}{T}$$

volviendo a razonar sobre la semejanza de triángulos se tendría que  $\frac{t_2}{T} = \frac{c-v-u}{c-v}$ , por lo que el coste se puede expresar:

$$\frac{(c-v-u)^2}{(c-v)} \frac{i'}{2}$$

la esperanza matemática en concepto de descubierto sería:

$$\frac{i'}{2} \iint_{D_2} \frac{(c-v-u)^2}{(c-v)} f_1(c) f_2(v) dc dv$$

En resumen, llamando  $D_1 = D_{1,1} \cup D_{1,2}$ , si notamos por  $C_T(u)$  la esperanza matemática del coste total, ésta vendría dada en función del nivel de caja inicial  $u$  como la suma de los costes de oportunidad  $C_O(u)$  y de ruptura  $C_R(u)$ .

$$C_T(u) = C_O(u) + C_R(u)$$

Siendo:

$$C_O(u) = \frac{i}{2} \iint_{D_1} (2u+v-c) f_1(c) f_2(v) dc dv + \frac{i}{2} \iint_{D_2} \frac{u^2}{c-v} f_1(c) f_2(v) dc dv$$

y

$$C_R(u) = \frac{i'}{2} \iint_{D_2} \frac{(c-v-u)^2}{c-v} f_1(c) f_2(v) dc dv$$

El nivel óptimo de caja  $u_{op}$  al comienzo del periodo  $T$  se obtendría como la solución de la ecuación:

$$\frac{dC_T}{du} = 0$$

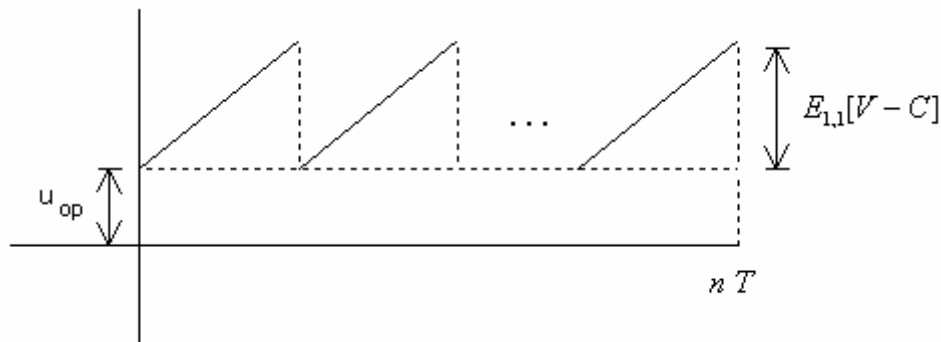
y el coste total correspondiente al nivel óptimo de caja sería:

$$C_T(u_{op}) = C_O(u_{op}) + C_R(u_{op})$$

Al final del periodo  $T$ , una actuación racional sería comprobar el nivel de caja al final del mismo y retirar o reponer (según el caso) hasta el nivel óptimo que acabamos de calcular.

Volviendo a razonar sobre las tres situaciones que pueden darse podemos deducir:

- Si las ventas superan a las compras, tendríamos un esquema del siguiente tipo:



En este caso podríamos llegar a tener un rendimiento esperado de<sup>250</sup>:

$$R_{1,1} = i \frac{n(n+1)}{2} \iint_{D_{1,1}} (v - c) f_1(c) f_2(v) dc dv$$

- Si las ventas son inferiores a las compras pero la caja no llega a estar en descubierto, el rendimiento esperado sería:

$$R_{1,2} = -i \frac{n(n+1)}{2} \iint_{D_{1,2}} (c - v) f_1(c) f_2(v) dc dv$$

- Si las ventas son inferiores a las compras y la caja llega a estar en descubierto, el rendimiento esperado sería:

$$R_2 = -i \frac{n(n+1)}{2} \iint_{D_2} (c - v) f_1(c) f_2(v) dc dv - n C_R(u_{op})$$

En definitiva, el resultado de esta política nos lleva a que al cabo de  $n$  periodos, cada uno de duración  $T$ , y teniendo en cuenta que durante todo este tiempo se ha tenido

<sup>250</sup> En el supuesto de que el rendimiento fuera negativo, en lugar de rendimiento financiero habría que hablar de coste financiero esperado.

inmovilizado una cantidad correspondiente al nivel  $u_{op}$ , se llegaría a que la empresa podría esperar un rendimiento financiero de:

$$R_{n,T} = i \frac{n(n+1)}{2} E[V - C] - i n u_{op} - n C_R(u_{op})$$

Si ahora tenemos en cuenta el IVA y suponemos que los cobros y pagos se producen conforme se realizan las operaciones, existiría un cambio de valores en las variables aleatorias  $C$  y  $V$ , en consecuencia, también variarían sus magnitudes derivadas, obteniendo el correspondiente rendimiento  $R_{n,T}^{IVA}$ . Si suponemos que  $R_{n,T}^{IVA} > R_{n,T}$ , el beneficio financiero provocado por el IVA sería:

$$B_{n,T}^{IVA} = R_{n,T}^{IVA} - R_{n,T}$$

en el supuesto de que  $B_{n,T}^{IVA} < 0$ , se llegaría a la conclusión de que el devengo del IVA perjudica la situación financiera de la entidad.

Veamos algunos ejemplos del efecto que el IVA produce en nuestro modelo suponiendo que la liquidación del Impuesto se produce trimestralmente. Para una mejor comparación con las entidades no lucrativas, vamos a suponer que en el trimestre estudiado la empresa mercantil no pretende conseguir beneficio alguno.

El periodo de estudio fijado  $T$  será de un mes, al final del mismo se observará el nivel de caja y se repondrá o retirará efectivo hasta igualar el nivel óptimo. La empresa mercantil repercutirá el IVA (16%) a sus clientes, circunstancia que no ocurrirá en la entidad sin fin lucrativo que no percibe ninguna cantidad de los usuarios, siendo sus ingresos una variable aleatoria que proviene de la aportación de los socios. La salida de tesorería se producirá bien por las compras de bienes (que devengan también un IVA del 16%) o por el pago de salarios.

Sobre un beneficio y gasto esperado de 10.000 unidades al mes. Supongamos que la variable aleatoria  $V$ , que representa las ventas (o ingresos de los socios), sigue una distribución uniforme  $U[8000,12000]$ <sup>251</sup>. Si  $\lambda$  representa la proporción destinada a sueldos (que suponemos una cantidad fija),  $(1 - \lambda)$  será la proporción que se destina a

<sup>251</sup> Es un supuesto bastante realista cuyo significado es que la variable aleatoria toma valores equiprobables en un intervalo finito.



las compras que, asimismo, suponemos sigue una distribución uniforme en la proporción correspondiente. Con estos datos, obtenemos los siguientes resultados:

Datos mensuales $i=4/12$ ; $i'=7/12$ $\lambda = 0.1$ (90% en compras)	Estudio trimestral		
	IVA excluido	Empresa mercantil	ESFL
Nivel de caja óptimo ( $u_{op}$ )	165.39	134.00	846.69
Rendimiento financiero	- 6.00	- 2.95	- 43.49
Efecto financiero del IVA	-	+ 3.05	- 37.49

Datos mensuales $i=4/12$ ; $i'=7/12$ $\lambda = 0.5$ (50% en compras)	Estudio trimestral		
	IVA excluido	Empresa mercantil	ESFL
Nivel de caja óptimo ( $u_{op}$ )	154.42	0	499.50
Rendimiento financiero	- 5.14	13.40	- 25.68
Efecto financiero del IVA	-	18.54	- 20.54

Datos mensuales $i=4/12$ ; $i'=7/12$ $\lambda = 0.9$ (10% en compras)	Estudio trimestral		
	IVA excluido	Empresa mercantil	ESFL
Nivel de caja óptimo ( $u_{op}$ )	152.77	0	212.76
Rendimiento financiero	- 4.79	28.05	- 8.82
Efecto financiero del IVA	-	32.84	- 3.93

En la primera tabla la cantidad que la empresa y la entidad no lucrativa destinan a los sueldos supone el 10% de los gastos ( $\lambda = 0.1$ ). Si no existiera ningún impuesto sobre el consumo, con los datos de nuestro ejemplo, el nivel óptimo de tesorería a principio de cada mes sería de 165.39. Al tener en cuenta el IVA sobre las compras y ventas realizadas, la entidad mercantil repercute un IVA por los bienes y servicios prestados, asimismo debe de pagar el Impuesto correspondiente por los bienes y servicios recibidos, lo que implica poder rebajar el nivel de caja óptimo cada mes a 134 unidades con el consiguiente beneficio financiero<sup>252</sup>.

<sup>252</sup> Hay que tener en cuenta que estamos suponiendo que la entidad mercantil no actúa con margen de beneficio. Si las ventas de la entidad se produjeran con un margen de beneficio sobre los costes, como es lo normal, el efecto financiero del IVA sería mayor por el aumento del IVA repercutido.

En cambio la entidad sin ánimo de lucro al no repercutir el IVA a los usuarios y estar obligada a pagarlo conforme se produce su devengo por los bienes y servicios recibidos, necesita aumentar el nivel óptimo de tesorería a 846.69, con un coste financiero adicional de 37.49 al que correspondería en ausencia de IVA.

Conforme la proporción en las compras es menor, el perjuicio para la entidad no lucrativa será menor puesto que también se rebajará el nivel óptimo de caja. En cambio para las entidades mercantiles supondrá un mayor beneficio puesto que repercuten el IVA por los bienes y servicios ofrecidos sin que exista la correlativa proporción por el IVA soportado, al ser menor la cantidad de compras adquiridas al exterior.

Volvemos a poner de manifiesto que aunque se posibilitara la devolución del IVA a las entidades sin fines lucrativos, el devengo instantáneo del IVA y su liquidación trimestral seguiría perjudicando a estas entidades respecto a las empresas de carácter mercantil. El perjuicio variaría en función de las variables aleatorias en que se desenvuelven sus compras y ventas, así como de la proporción que representa los costes laborales dentro del conjunto de sus costes totales.

En definitiva, todas las paradojas que hemos tratado de medir en este capítulo son la consecuencia de aplicar un Impuesto que está pensado para ser recaudado por las empresas, que añaden valor a sus productos y obtienen una remuneración igual al valor que crean, a unas entidades que se rigen por principios totalmente diferentes.



## Conclusiones.

El objetivo principal del presente trabajo ha sido el estudio del elemento temporal en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado a las entidades sin fines lucrativos. Junto con el análisis sobre la imputación de rentas en el IS y el devengo en el IVA, aparecen otras cuestiones ligadas a ellas que afectan especialmente a las entidades sin ánimo de lucro y a las que también hemos tratado de hacer referencia. Del estudio realizado extraemos de forma resumida las siguientes conclusiones:

**PRIMERA:** Independientemente de que el aspecto temporal del hecho imponible dé lugar a la distinción de supuestos de hecho instantáneos, duraderos o periódicos, será el legislador, en función de su facultad para construir su propia realidad jurídica, quien en definitiva configure el aspecto temporal del tributo; de tal forma que prevalecerá el diseño por él realizado sobre la realidad material de los mismos.

Hemos traído suficiente base jurídica como para asegurar que el devengo está íntimamente ligado al hecho imponible de forma que sin que se produzca el devengo del tributo no puede estimarse completamente realizado el hecho imponible. Asimismo, en los tributos delimitados temporalmente por un periodo impositivo, el devengo del mismo se produce cuando la Ley entiende realizado el hecho imponible, con independencia de que dicho momento coincida con el inicio, con el final o con un momento intermedio de la realización del acto o actividad o situación que se desea someter a gravamen.

**SEGUNDA:** Compartimos la creencia, estimo que mayoritaria en la actualidad, sobre las ventajas que la participación ciudadana, organizada al margen del sector estatal, puede suponer en orden a ejecutar acciones encaminadas al interés general.

Por lo tanto, parece lógico que las entidades sin fines lucrativos cuyas acciones tiendan a satisfacer directamente los intereses generales tributen, como mínimo, en menor grado que otro tipo de personas jurídicas. Creemos que la no tributación, o la medida en que tributen las entidades sin fines lucrativos, es un problema que debe

resolverse en el terreno constitucional. De la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto, podemos afirmar que no toda desigualdad de trato en la imposición tributaria supone una infracción a la igualdad que exige el artículo 14 CE. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

Se trata fundamentalmente de determinar en qué medida los intereses generales pueden actuar como límite al sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y de capacidad económica, de tal forma que se pueda llegar hasta el extremo de neutralizarlos y, a pesar de ello, juzgar constitucionalmente válida dicha situación.

En general, nos parece acertado el sistema impositivo adoptado en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. Hemos traído argumentos a favor y en contra sobre la existencia de una verdadera capacidad contributiva por parte de las entidades sin fines lucrativos lo que podría justificar la no sujeción de estas entidades al Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la importancia económica que representa en la actualidad el sector no lucrativo parece justificar la precaución del legislador sobre el sometimiento a gravamen de las explotaciones económicas no exentas.

Esto no quiere decir que estemos totalmente de acuerdo con todos y cada uno de los contenidos de la Ley 49/2002. Por ejemplo, y entre otras, mencionamos la cantidad y complejidad de formalidades administrativas requeridas a dichas entidades. Asimismo, la tributación de los rendimientos derivados de explotaciones económicas desarrolladas por las entidades que tributen por el régimen especial de las entidades parcialmente exentas del TRLIS dista de estar resueltas de forma satisfactoria. Y, sobre todo, la tributación en el IVA representa un trato realmente injusto para todas ellas.

**TERCERA:** Estimamos coherente que el resultado susceptible de ser distribuido sea la referencia que sirva para medir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para diversos autores, la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades debería estar regulado por normas exclusivamente fiscales sobre el argumento de que las normas

mercantiles tienen por objetivo reflejar la actividad y situación de la entidad, mientras que las normas fiscales tienen por objetivo medir la capacidad económica. Sin embargo creemos que una solución distinta a la adoptada por el actual TRLIS complicaría en exceso la liquidación del Impuesto sobre Sociedades salvo que se adoptasen sistemas más “burdos” de imputación temporal de ingresos y gastos que los contenidos en la norma mercantil, en cuyo caso, irían en menoscabo de la imposición sobre la verdadera renta originada en el ejercicio y, por tanto, del principio de capacidad económica.

Hemos puesto de manifiesto, cómo la remisión en bloque a la legislación mercantil, e indefectiblemente a las resoluciones del ICAC e incluso a las recomendaciones efectuadas por organismos emisores de normas contables etc., pueden producir una cierta flexibilidad que choca con la precisión que deben requerir las normas fiscales que no sólo deben de atender al principio de capacidad sino también, y con la misma intensidad, a otros principios como el de generalidad o legalidad. Creemos que ante una norma mercantil, resolución del ICAC o práctica contable que tuviera efectos tributarios inaceptables, lo que procedería sería la regulación de una norma jurídica adecuada de naturaleza tributaria que corrija o ajuste el resultado contable en la medida que se considere oportuno.

**CUARTA:** En la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos, tanto de aquellas que puedan acogerse a la Ley 49/2002 cómo para las que lo hagan según lo dispuesto en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas del TRLIS, se establece un híbrido, si bien con distinto alcance en cada Ley, entre el respeto a la conformación general de la base imponible, es decir, el respeto al resultado contable con las correcciones fiscales pertinentes, y el establecimiento de distintos tipos de ingresos para los que se establece su exención o no a la hora de determinar la base imponible y, en consecuencia, la posibilidad de deducir los gastos correspondientes a los ingresos no exentos.

Creemos más lógico que, para las entidades no lucrativas obligadas a llevar su contabilidad según las reglas del Código de Comercio, se les permitieran la deducción, como gasto fiscal, de las cantidades aplicadas a sus fines propios, lo que implicaría la tributación solamente de aquellos recursos que no se destinaran a cumplir con los fines de interés general protegidos por la Ley. De esta forma, se dejaría claro que lo que

verdaderamente es merecedor del privilegio fiscal es el destino de los fondos y no la forma de obtenerlos.

Para las entidades que no están obligadas a llevar su contabilidad por lo dispuesto en el Código de Comercio y las normas que lo desarrolla, la formación de la base imponible no puede configurarse haciendo remisión a su resultado contable. Para este tipo de entidades no habría más remedio que ajustar la base imponible de una forma semejante a como se establece en los artículos 120 a 122 del TRLIS, con independencia de que se abogue por un mejor trato fiscal.

**QUINTA:** El RD 776/1998 adapta las normas del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (PGC-ESFL) que, aunque sólo es de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, en la práctica y con independencia de su obligatoriedad legal, puede considerarse una referencia útil para los gestores y administradores de estas organizaciones.

El planteamiento seguido por la adaptación sectorial ha sido que, en la medida que el objetivo de la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos es ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, los principios contables deben ser similares a los establecidos para las entidades mercantiles. Algunos autores objetan que los principios contables del PGC están pensados para medir el beneficio de la entidad y, en consecuencia, las entidades sin fines lucrativos requieren de otros principios contables diferentes de los mercantiles.

Estimamos que el hecho de que las entidades no lucrativas tengan por objetivo la mayor y mejor prestación de servicios, mientras que el objetivo primordial de las empresas de negocios es maximizar el beneficio, nos lleva a interpretar la información contable de forma diferente, sobre todo en lo que se refiere a la Cuenta de Resultados, pero no necesariamente obliga a tener que desarrollar principios contables y normas de valoración diferentes para elaborar la contabilidad. Así pues, la diferencia no debe residir en la elaboración de la contabilidad sino en su interpretación.

**SEXTA:** Algunas de las entidades sin ánimo de lucro realizan actividades lucrativas junto con las no lucrativas propias de su objeto social. Esto obliga a contemplar la coexistencia de ambas actividades y que la contabilidad dé cumplida información de ambas. La actividad lucrativa deberá estar orientada con los mismos principios, criterios y normas de contabilidad que las aplicadas a las empresas mercantiles. Respecto de la actividad propia de las actividades sin ánimo de lucro, la contabilidad deberá adaptarse a las operaciones peculiares de estas entidades, pero sin dejar de respetar los principios, criterios y normas contables de carácter general, salvo quizás, el principio de correlación de ingresos y gastos en la forma que está formulado en el actual PGC-ESFL. Dicha redacción carece de sentido para la mayoría de las operaciones no lucrativas y debe ser redactado haciendo referencia a la relación de equilibrio que debe existir entre los gastos realizados por una entidad y los recursos necesarios para su financiación. Pero aún en este caso abogamos por el mantenimiento de este principio, en su formulación actual, cuando existan criterios racionales de la relación entre los gastos e ingresos en un determinado periodo.

También abogamos, como lo hace la mayoría de la doctrina en la actualidad, por unos estados contables que distinga con mayor claridad entre las actividades propias y las mercantiles, así como entre los distintos programas de actuación desarrollados. Todo lo anterior requeriría, como solución más adecuada, un mayor desarrollo del cuadro de cuentas así como definir unos criterios de imputación de ingresos y gastos a dichas actividades que tendrían su reflejo en el Balance y en la Cuenta de Resultados.

**SÉPTIMA:** Para el PGC-ESFL la medida sobre la adecuada gestión y el debido cumplimiento de los objetivos o programas establecidos por la entidad no lucrativa descansa en el Presupuesto desarrollado en su Anexo II. Si bien no se puede negar la eficacia de un presupuesto como técnica indispensable para la correcta planificación y control interno de las actividades realizadas por cualquier entidad sea no lucrativa o empresarial, estimo que no debe dejar en un segundo plano el papel que deben tener las cuentas anuales y, quizás, como prueba de esto es la previsión de un desarrollo reglamentario específico para la elaboración de un “plan de actuación” que vendrá a sustituir al actual Presupuesto.



**OCTAVA:** Discrepamos con la forma de registro de los bienes del Patrimonio Histórico que, en determinadas entidades no lucrativas, puede tener una importancia de primer orden en la consecución de los fines de interés general de la entidad. Según el PGC-ESFL, en todo caso, deberá valorarse por el precio de adquisición. Así, al figurar en el activo únicamente por los gastos incurridos en su puesta en condiciones de funcionamiento, no reflejará en la mayoría de los casos el valor del mismo. Al margen de la información requerida en la Memoria y de su inclusión en Inventario, con carácter general parece necesaria la activación de estos elementos y, además, cuando su adquisición no se deba a una transacción normal de mercado, su valoración deberá reflejar un valor razonable que obedezca a algunos de los métodos que hemos mencionado en este trabajo.

**NOVENA:** El PGC-ESFL define el principio de devengo, como el criterio a seguir en la imputación de ingresos y gastos. Dado que muchas organizaciones no lucrativas, sobre todo de pequeño tamaño, se limitan a llevar un registro de entradas y salidas de tesorería no parecería desdeñable la utilización del criterio de caja. También somos conscientes que dicho principio tiene naturaleza netamente económica y, cuando los ingresos se obtienen por puras suscripciones de sus asociados, no tiene sentido imputarlos “en función de la corriente real de bienes y servicios” prestados. Sin embargo, parece claro que de no seguirse el principio de devengo se estaría distorsionando de forma importante los estados contables de la entidad.

**DÉCIMA:** Las diferencias entre el resultado contable y la base imponible, se recogen en gran medida en los supuestos especiales de imputación temporal de ingresos y gastos contenidos en el artículo 19 del TRLIS. En el fondo, las diferencias de imputación temporal entre las normativas contable y fiscal viene a mostrar que ambas persiguen objetivos diferentes. Mientras que la contabilidad pretende facilitar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad, el Impuesto sobre Sociedades pretende gravar principalmente la capacidad económica del sujeto pasivo o, en algunos casos, servir de instrumento de desarrollo de la política económica y, sin duda, el diferimiento del impuesto supone un beneficio importante para el sujeto pasivo.

Dentro del análisis realizado destacamos el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS el cual abre un camino alternativo a la declaración complementaria para la

regularización de unos gastos y/o ingresos que no tuvieron el debido registro contable en su día, pero que se admite su regularización fiscal en el periodo de contabilización (los gastos en un periodo posterior y los ingresos en periodo anterior), siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en la regla general de devengo o en una especial para conseguir la imagen fiel.

La finalidad de este precepto consiste en evitar todo perjuicio para la Hacienda Pública originado por la alteración de la regla de imputación temporal, pero no pretende penalizar al contribuyente con una mayor tributación. Por lo tanto, lo lógico sería que si como consecuencia de imputar el gasto en un periodo posterior correspondiente al de su devengo implicase una mayor tributación, el sujeto pasivo pudiera formular declaraciones-liquidaciones complementarias solicitando la devolución de las cuotas pertinentes, puesto que los gastos están ya registrados en la contabilidad, si bien en un momento posterior al de su devengo.

También censuramos la interpretación que realiza la DGT cuando incluye el efecto de la prescripción para determinar la existencia o no de una menor tributación ya que supone utilizar la prescripción con una finalidad que no es la que le corresponde, además de ser contraria al principio de capacidad económica, ya que obliga al sujeto pasivo a tributar por una renta ficticia.

Asimismo, criticamos la redacción del artículo 2.1 del RIS que, a los efectos de aplicar lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS, se refiere al supuesto de un elemento patrimonial que se ha amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar “coeficiente mínimo” según las Tablas de Amortización y en otro se amortiza por un importe superior al que le correspondería de aplicar el coeficiente máximo. La redacción del artículo 2.1 del RIS supone un criterio más restrictivo que el previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sugerimos la posibilidad de ampliar la amortización, que en su momento se contabilizó por un importe inferior a la amortización mínima, hasta la cantidad correspondiente al coeficiente lineal máximo, siempre que de ello no se derivara una tributación inferior.

**UNDÉCIMA:** Las entidades sin fines lucrativos pueden realizar actividades mercantiles que coadyuven a sostener los gastos propios de las actividades relacionadas con su objeto social. Las reglas de imputación temporal tanto contable como fiscal para este tipo de ingresos y gastos van a presentar las mismas particularidades que las que puedan aparecer en las empresas mercantiles.

Estimamos que para aquellos productos cuyo periodo de producción o prestación del servicio supere el ejercicio económico, sería procedente la aplicación analógica sobre el reconocimiento del beneficio en la actividad constructora contenida en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras. Además, dicha aplicación sería válida a efectos del Impuesto sobre Sociedades ya que, fiscalmente, no sólo no se impide la aplicación analógica sino que se admite como un instrumento que permite alcanzar principios de carácter constitucional como son el principio de justicia o el de igualdad.

En relación con los ingresos financieros destacamos la inadecuada aplicación de la Resolución del ICAC de 27 de julio de 1992 sobre la contabilidad de los fondos FIAMM, que puede originar un problema de liquidez para fundaciones y entidades no lucrativas que decidan no desprenderse de dichos fondos.

**DUODÉCIMA:** Examinamos los principales conceptos de ingresos y gastos de las entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de sus actividades propias, intentando poner de manifiesto, cuando existe, la diferencia temporal entre su imputación contable y fiscal o su exención en el Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, debemos criticar la insuficiencia del sistema de exención contemplado en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas que quedan muy restringidas por la tendencia de la Administración a considerar como contraprestación de una explotación económica los ingresos procedentes de terceros que pudieran obtener algún tipo de beneficio y, también, al quedar condicionadas las exenciones en las adquisiciones y transmisiones a título lucrativo por su aplicación hacia el objeto o finalidad específica.

En los ingresos por “promociones para la captación de recursos” somos partidarios, cuando éstos se destinen a financiar activos fijos o gastos plurianuales de

una actividad concreta, su consideración como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, imputándose a resultados en función de la amortización del bien o en proporción a la aplicación de los recursos al programa plurianual. Así se produciría una correlación entre ingresos obtenidos y gastos realizados, que no ocurre de seguirse el registro contable propuesto en el PGC-ESFL.

También se echa en falta un mayor desarrollo por parte del PGC-ESFL a la hora de abordar las ayudas concedidas por la entidad. Existen supuestos bastantes habituales en este tipo de gastos sobre los que el PGC-ESFL no se pronuncia. La adaptación sectorial se decanta por adoptar una postura quizás excesivamente prudente y considera que las ayudas concedidas van a suponer unos gastos que no van a generar ingresos, por tanto, se deben llevar inmediatamente a la cuenta de resultados en el momento en que se apruebe su concesión. Sin embargo, en determinados casos se podrían considerar también otras posibilidades, en especial cuando pudiera existir una relación directa entre las cuotas de socios y los gastos en que consistan estas ayudas para así correlacionar los ingresos con los gastos del ejercicio.

**DECIMOTERCERA:** Hacemos especial mención a las subvenciones y donaciones recibidas por las entidades sin fines lucrativos. En el aspecto económico, la similitud entre las subvenciones y donaciones es evidente, lo que justifica la igualdad de trato por parte del PGC-ESFL. En cambio, en el Impuesto sobre Sociedades ambos conceptos presentan una problemática diferente con repercusión en la conformación de la base imponible correspondiente a cada periodo impositivo.

El PGC-ESFL trata de imputar a resultados las subvenciones y donaciones recibidas intentando aplicar de la forma más ajustada posible el criterio de devengo. En cuanto a los activos no amortizables, el criterio de imputar a resultados en el momento de su enajenación o baja del inventario, rompe con el principio de devengo de forma que estimo injustificada. En el caso de que una entidad no lucrativa recibiera un solar para que sobre el mismo se construya y ejerza una actividad, la donación estaría proporcionando un ingreso conforme se estuviera desarrollando dicha actividad; por lo que sería más apropiado su traslado a resultados como ingreso en asociación con la amortización de la instalación para cuya construcción se donó.

Aunque el TRLIS no contiene referencias especiales sobre el tratamiento temporal de las subvenciones en el Impuesto sobre Sociedades, puede surgir el conflicto desde el momento que un activo se amortice contablemente por un importe superior al permitido por la norma fiscal. En consecuencia, contablemente se obtendría un ingreso por subvención distinta de la amortización fiscal correspondiente. En este caso creemos que sí existe una norma fiscal correctora a los efectos de la formación de la base imponible, ya que si a tal efecto el importe de la depreciación es la que se deriva de las normas fiscales, parece lógico entender que, una vez fijado tal importe, también deberá ser aplicable al cálculo del ingreso por subvenciones. Por otra parte, cuando la amortización fiscal se determina libremente, estimamos que el importe aplicado por el sujeto pasivo no debe trascender al reconocimiento, ni contable ni fiscal, del ingreso por subvenciones, ya que el referido importe encierra un componente de beneficio fiscal que, obviamente, no puede entenderse como medida de la depreciación.

A pesar de la validez de las normas contables para calcular el ingreso por subvención correspondiente a cada periodo impositivo, en dos casos concretos encontramos diferentes interpretaciones sobre la imputación temporal correspondiente a cada ejercicio. Me refiero a las subvenciones recibidas para elementos que ya están en uso y que se han practicado las correspondientes amortizaciones en el momento de recibir la subvención, en cuyo caso el ICAC sigue los criterios establecidos para los casos de ingresos y gastos incorrectamente contabilizados; así como a las subvenciones por la creación de puestos de trabajo. En ambos casos, los criterios de la DGT nos parece más alejados del principio de devengo.

No podemos estar de acuerdo con el criterio de imputación fiscal en relación con los bienes recibidos en donación. En este caso se rompe con los principios de devengo así como el de correlación entre ingresos y gastos puesto que, en definitiva, se reconoce el ingreso en el ejercicio en que se acepta el bien recibido en donación y los gastos en la medida que dicho bien se va amortizando. La quiebra del principio general de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades no parece en principio razonable y sólo se explica, quizás, por la pérdida de recaudación de la Administración Tributaria en razón de los beneficios fiscales al mecenazgo, hecho que no se produce en las subvenciones.

**DECIMOCUARTA:** El PGC-ESFL no contempla dos hechos como son el derecho de uso sobre bienes y el trabajo voluntario, a pesar del carácter habitual con que se presentan en las entidades sin fines lucrativos.

Estimo necesaria la contabilización del derecho de uso sobre bienes a fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la entidad. Resultaría adecuado seguir el Plan General de Contabilidad de las fundaciones privadas en Cataluña que sí desarrolla esta eventualidad. En este Plan Contable dichos derechos de uso se registran como un inmovilizado inmaterial con contrapartida en una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios. Su valoración no se corresponderá con el bien cedido, sino con el valor venal del derecho de uso del bien.

El trabajo voluntario presenta una problemática parecida a las cesiones gratuitas de bienes. La entidad no lucrativa recibe un servicio por el que no paga pero que ayuda al logro de los objetivos propios de la entidad. Al carecer de cuantificación monetaria, no suele ser objeto de representación contable ni tampoco se informa sobre esta realidad en sus estados financieros.

La contabilización del voluntariado debería resolverse por el mecanismo previsto para las donaciones que se afectan directamente a resultados, cuya contrapartida sería una cuenta de gasto de personal creada al efecto. De esta forma su registro no afectará a la Cuenta de Resultados, al suponer un ingreso y un gasto simultáneo. Sin embargo, la falta del mismo llevaría a la presentación de unos estados financieros no comparables con los de otras organizaciones que han de pagar dichos servicios. El mayor problema que presenta en este caso es el de su valoración y quizás sea ésta la causa por la que existe una tendencia generalizada a no contabilizarlo. En coherencia con el tratamiento contable previsto para las donaciones, debería valorarse por una especie de valor venal de los servicios prestados, que sería el coste de personal en que se debería incurrir si la entidad no lucrativa contratara la mano de obra necesaria para poder realizar dichas tareas. Valoración que en la literatura específica recibe el nombre de “coste de oportunidad”.

**DECIMOQUINTA:** Algunos autores han venido criticando la utilidad de la información sobre las dotaciones a la amortización efectuadas en el ejercicio para las

entidades no lucrativas, con argumentos no muy convincentes. Sin embargo, más temprano que tarde la entidad no lucrativa tendrá que reponer sus activos, que si no han sido convenientemente amortizados, le obligará a realizar un esfuerzo adicional mediante la búsqueda de subvenciones y donaciones específicas, mayores cuotas de socios, etc. Además, la determinación de la amortización del ejercicio es necesaria para el correcto cálculo del coste de los servicios prestados, así como para la presentación de unos estados contables comparables con cualquier otra entidad.

El propio concepto de amortización parece indicar que han de ser criterios económicos y técnicos los que deban de aplicarse para su cálculo; en cambio, la normativa fiscal establece métodos detallados aunque con un amplio margen de flexibilidad. Si bien parece claro que no es misión de las normas fiscales determinar la dotación por amortización que debe corresponder a un elemento en un determinado ejercicio, también hay que reconocer que el conocimiento exacto de la depreciación económica viene a ser una tarea imposible. Difícilmente puede precisarse con total rigor el periodo de vida útil de los distintos bienes y el demérito sufrido en cada periodo impositivo, por lo que estimo admisible que, en general, la amortización fiscal pueda imponer sus propios criterios a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La discrepancia entre la amortización contable y fiscal parece inevitable puesto que, desde la perspectiva contable, las dotaciones que se realicen sobre las distintas partidas deberán estar presididas por el principio de prudencia. Al contrario, desde el punto de vista fiscal, la Hacienda Pública estará interesada en que el Impuesto sobre Sociedades no se difiera de forma injustificada.

Quizás lo criticable en la normativa fiscal sea la falta de criterios coherentes, en muchas ocasiones, a la hora de establecer sus propias reglas sobre la cantidad permitida en concepto de amortización en el ejercicio. En especial me refiero a la amortización del inmovilizado inmaterial, en donde el TRLIS intenta limitar la cantidad máxima a imputar en cada ejercicio o, por el contrario, permitir una mayor amortización con el objetivo de favorecer determinadas actividades.

Además, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades intenta descansar sobre resultado contable no resulta lógico que las reglas particulares de amortización del inmovilizado inmaterial no siga un cierto paralelismo con la individualización realizada por la normativa contable. Esta falta de correspondencia y las múltiples diferencias existentes, obligan a realizar un esfuerzo de interpretación que complica de forma excesiva la liquidación del Impuesto sobre Sociedades cuando se aborda esta cuestión.

**DECIMOSEXTA:** Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido algunos autores han querido ver en este Impuesto una disociación entre los conceptos de “devengo” y “exigibilidad”, al entender que el mismo se “exige” aunque todavía no se haya “devengado” en base a unas imprecisas definiciones de la Directiva 2006/112 sobre dichos conceptos. Los términos empleados por la Directiva sólo pueden entenderse, desde el punto de vista de nuestro Derecho Tributario, en la finalidad que pretende que no es otra que la de fijar el resultado a alcanzar. Corresponderá a los Estados miembros la aprobación de las normas de Derecho interno que conduzcan a ese resultado. No cabe, por tanto, esperar de la Directiva una mayor profundización en la raíz jurídica de las situaciones que regula.

La única exigibilidad de la que cabe hablar en el IVA es la que se vincula a los períodos de liquidación del impuesto. La “exigibilidad” del Impuesto con motivo de los pagos anticipados o de una operación de tracto sucesivo no son sino reglas especiales de devengo en los que la realización del hecho imponible resulta jurídicamente irrelevante o bien, a pesar de que la operación tenga origen en un único y mismo contrato, la configuración jurídica da origen a hechos imponibles distintos y autónomos unos de otros.

**DECIMOSÉPTIMA:** Con ocasión de un pago anticipado existe un auténtico devengo del IVA por disposición expresa de la Ley del Impuesto. Circunstancia que, aparte del adelanto en la percepción del Impuesto por parte de la Administración o facilitar un mejor control, sólo puede entenderse desde el momento que el IVA parece fijarse más en el valor económico del hecho imponible que en él mismo y, desde ese punto de vista,



al efectuarse un pago anticipado de alguna manera se está poniendo de manifiesto el valor añadido de la operación.

No nos parece correcta la interpretación de la DGT en los casos en que una de las partes entrega un bien a cambio de una obligación, de la otra parte, de entregar otro bien. Como caso concreto más frecuente me refiero al supuesto de la entrega de un solar a cambio de recibir parte de lo construido en él. La DGT establece el devengo de las dos operaciones en el momento en que se produce la entrega del solar (una de ellas como pago anticipado). Lo que no parece coherente es que en ese momento la base imponible se determine de forma provisional y la definitiva se tenga que realizar en el momento de la entrega de la parte construida. Como tantas veces ha puesto de manifiesto el TJCE, la contraprestación correspondiente a la entrega de un bien o la prestación de un servicio tiene un carácter subjetivo y, en ese momento, la mayoría de las veces, las partes realizan un ejercicio de valoración de la operación a precios de mercado.

**DECIMOCTAVA:** En las entregas de bienes el artículo 75.Uno.1 de la LIVA dispone que el Impuesto se devenga cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúe conforme a la legislación que les sea aplicable. Se ha criticado este precepto por su imprecisión por cuanto no concreta en qué supuestos rige el criterio de la puesta en poder y posesión del adquirente y en qué otros el de la legislación aplicable. Sin embargo, estimo que no existe una gran discrepancia entre las expresiones “puesta a disposición del adquirente” y “conforme a la legislación que les sea aplicable”, ya que la entrega de un bien tendrá su fundamento en un negocio jurídico y éste habrá de regirse por sus propias reglas, por lo que en definitiva, en la mayoría de los supuestos será la legislación que corresponda a la entrega en cuestión la que acabe por determinar el preciso momento en que se devenga el Impuesto.

Lo que sí parece claro es que la LIVA, en principio, parece renunciar a determinar por ella misma cuándo se entiende devengado el Impuesto en las entregas de bienes, puesto que hace una remisión a las normas jurídicas que regulan las entregas de que se traten, lo que obligaría, a su vez, a interpretar dichas normas en el contexto de su legislación específica.

Pero además, resulta necesario señalar que, en todo lo que acabamos de comentar, la transmisión del poder de disposición a que se refiere la LIVA no coincide con el concepto de transmisión de la propiedad, sino que en base a una interpretación uniforme de las operaciones imponibles en el ámbito comunitario, habrá que analizar las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. De esta apreciación se deducirá el momento en que debe entenderse producida la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

**DECIMONOVENA:** En la mayoría de las operaciones el reconocimiento contable de las ventas de bienes viene a coincidir con el devengo del IVA. Sin embargo, en determinados casos surgen diferencias como sucede, entre otras, con las ventas sujetas a ensayo o prueba. Resulta extraño que si, en términos generales, el momento en que se manifiesta la generación de valor y su cuantía ocurre con el registro contable del ingreso por la venta, durante todo el Título IV de la LIVA (Devengo del Impuesto) no se haga ningún tipo de referencia expresa a la contabilidad del sujeto pasivo. Y más, si tenemos en cuenta que en determinadas operaciones (por ejemplo en los autoconsumos) se dan las circunstancias propicias para haberla tenido en cuenta.

En algunos supuestos se podía haber ligado el devengo del IVA a la anotación contable del ingreso. Es cierto que el PGC-ESFL viene presidido por el principio de prudencia y esto provocaría, en ocasiones, un retraso en el devengo del Impuesto; pero también es verdad que el sujeto pasivo del IVA no es más que un mero “intermediario” en la recaudación del mismo, por lo que sería congruente que el coste de gestión por motivo del IVA fuera el menor posible. Además, la validez jurídica sobre las referencias a las normas contables no es ninguna novedad ya que es la base de nuestro Impuesto sobre Sociedades. Tampoco sería un serio obstáculo la aplicación armonizada del IVA en los distintos Estados miembros, si se tiene en cuenta la influencia cada vez mayor de las Normas Internacionales de Contabilidad en el ámbito europeo y que para el caso

español los criterios de reconocimiento de la venta de bienes y la prestación de servicios están alineados con los propuestos de la NIC 18 para estos conceptos.

**VIGÉSIMA:** Con las reglas especiales de devengo, en las entregas de bienes entre comitente y comisionista, el legislador ha preferido atender más al resultado práctico de las operaciones que a su construcción dogmática, al unificar los momentos de devengo entre las entregas de bienes del comitente al comisionista con la que se produce entre éste y un tercero. A pesar de la oscura redacción establecida por el artículo 75.Uno.3 que parece prescindir de la tributación de las entregas ocurridas entre comitente y comisionista, al hacer el estudio del tratamiento contable que la doctrina establece para estas operaciones, traemos a un primer plano dos cuestiones relevantes. En primer lugar, cómo la normativa de la LIVA elimina la parte de prestación de servicios que sí se recogen en la contabilidad como tales. Por otro, la adecuada conformación de la base imponible que consigue uno de los objetivos del IVA consistente en su carácter neutral, en el sentido de que, fiscalmente, al comitente le resultará prácticamente indiferente utilizar los servicios del comisionista como sus propios medios en el contrato de comisión de venta.

**VIGÉSIMA PRIMERA:** Para las entidades sin fines lucrativos, como también sucede en las personas físicas o jurídicas no mercantiles, el IVA diferencia entre las actividades empresariales de aquellas que no tienen esta naturaleza, de forma que sólo las entregas de los bienes correspondientes a las primeras originarían el hecho imponible del Impuesto. De esta forma aparecen una serie de cuestiones no resueltas, o resueltas de forma deficiente, por el sistema del IVA. En concreto me refiero al supuesto de adquisición de bienes con destino al patrimonio no empresarial y que después el sujeto pasivo lo utiliza para fines empresariales. También estudiamos el caso de bienes destinados para su utilización mixta en usos privados y empresariales.

Sobre la primera cuestión estimo necesario un mecanismo que permita al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por el elemento integrado en su patrimonio no empresarial y que posteriormente lo afecta a la actividad empresarial (sería un proceso inverso al autoconsumo). Con la normativa actual, para estos supuestos, se impone una

carga al sujeto pasivo contraria al principio de neutralidad del IVA pues éste sólo puede recuperar, a través de la amortización de estos elementos, el tanto por ciento correspondiente al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades sobre el total de IVA indebidamente soportado que, precisamente en las entidades no lucrativas, resulta ser menor.

Respecto a los bienes que se usan en actividades empresariales y privadas resulta imposible anticipar el alcance del uso privado de manera que se pueda excluir, de la deducción del Impuesto soportado en su adquisición, la proporción correspondiente a dicho uso. Por lo tanto, el TJCE ha optado por dar al sujeto pasivo la posibilidad, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva.

Observamos cómo nuestra normativa no se ajusta totalmente a la doctrina del TJCE. La LIVA trata de averiguar desde un principio el destino previsible de los mismos. El resultado será, en general, que la normativa española adelanta la recaudación del Impuesto respecto del criterio que, como hemos señalado, ha mantenido reiteradamente el TJCE.

Asimismo criticamos que la LIVA sólo haga referencia a la posibilidad de deducción parcial de los bienes de inversión de uso mixto y no a otros tipos de bienes en las mismas circunstancias, quizás porque cualquier referencia a bienes que no sean de inversión tendría que hacerse en base a un consumo que escaparía a cualquier mecanismo de contabilidad realista a efectos fiscales. Sin embargo, estimo de justicia (como parece que ha empezado a aplicar la DGT en una consulta reciente y que responde al criterio general de la Directiva comunitaria sobre la deducción del IVA soportado) la adopción de un criterio razonable que permita, aun tratándose de bienes y servicios corrientes, la deducción de las cuotas en la proporción en que los bienes y servicios sean empleados en las necesidades de las operaciones gravadas. Este criterio razonable deberá ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas razonables que

aconsejen su modificación y, a falta de algún tipo de ponderación que se pueda establecer de forma sencilla, podría estar inspirado en un principio semejante al de la prorrata especial.

#### **VIGÉSIMA SEGUNDA:**

Para la LIVA, el concepto de prestación de servicios presenta una amplitud que trasciende del mero significado jurídico que podría desprenderse del Código Civil bajo el nombre de arrendamiento de servicios. Según el artículo 75.Uno.2 de la LIVA el devengo del Impuesto se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen dichas prestaciones de servicios. La verdad es que la regla de devengo para las prestaciones de servicios es poco explícita. En atención a la redacción de este artículo hay que convenir la relativa libertad que la norma otorga a las partes que, al darle al negocio una estructura temporal determinada, incide de forma directa en el devengo del IVA.

Sin embargo no estamos de acuerdo con la interpretación que realiza la DGT sobre el devengo de las prestaciones de servicios consistente en no hacer, que lo sitúa en momento en que se produce dicha renuncia. En pura lógica, ningún servicio se efectúa cuando se conviene, por lo tanto el devengo del IVA habría que situarlo cuando la renuncia haya cumplido su finalidad, que generalmente requerirá de un determinado plazo.

**VIGÉSIMA TERCERA:** El concepto de ejecución de obra contenida en la normativa comunitaria del IVA difiere del contemplado en nuestra legislación. Para el TJCE no hay una ejecución de obra en el sentido de la Directiva sin que un empresario obtenga un bien nuevo a partir de los bienes que le fueron confiados y que esta obra nueva estará presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien cuya función, para quien lo utiliza, es diferente de los materiales que le entregaron.

Con estas consideraciones, en el supuesto en que se aporten materiales, con independencia de que se trate de una entrega de bienes o prestación de servicios, el devengo del IVA se producirá según las reglas de las entregas de bienes. En el caso de

ejecución de obra en la que no se aporte ningún bien, el devengo del Impuesto se producirá cuando se efectúe la operación gravada siguiendo la regla general de las prestaciones de servicios, bajo cuyo epígrafe se encuentra incluida en la LIVA.

Por otra parte, estimamos acertada la rápida reacción por parte del legislador introduciendo el apartado bis al artículo 75.Uno.2 de la LIVA que, en el fondo, venía a corregir los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001. De esta forma, cuando las destinatarias de las ejecuciones de obra sobre bienes inmuebles sean las Administraciones Públicas, el devengo del IVA se producirá en el acto formal de recepción de la misma, lo que implica que la mera emisión de las certificaciones de obra no produce el devengo del Impuesto. Entiendo que, la mayoría de las veces, las certificaciones de obra no obedecen a obra realmente hecha y puesta a disposición sino que responden más a las necesidades de financiación del contratista.

La DGT considera pertinente que en aquellas ejecuciones de obra entre particulares a las que sean de aplicación la Ley 38/1999 de Ordenación de la Edificación, el devengo del IVA se produce con la suscripción del acto de recepción a partir del cual comienza el cómputo del plazo de responsabilidad y garantía. Por lo tanto, lo que no se entiende de forma clara es que para las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas y que no estén relacionadas con bienes inmuebles, por tanto deben ajustarse a lo dispuesto en el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, la DGT sitúa el momento de devengo según la regla general sin tener en cuenta el momento de recepción, expresamente previsto en el mencionado artículo 110 a partir de la cual comienza el plazo de garantía. Así pues, el artículo 75.Dos.bis debería hacerse extensible a todas las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas.

**VIGÉSIMA CUARTA:** Una operación de tracto sucesivo en el IVA, en realidad, hace referencia a una entrega de bienes o prestación de servicios única, pero que a fin de evitar cuantificaciones difíciles o imposibles se descompone, a efectos del Impuesto, en múltiples y sucesivas operaciones, en las que cada una de ellas representa un hecho

imponible diferente y autónomo. La regla especial contenida en el primer párrafo del artículo 75.Uno.7 de la LIVA establece el devengo para las operaciones de tracto sucesivo o continuado en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Esta regla especial subordina el devengo del IVA al momento que libremente hayan pactado las partes. Postura que puede considerarse como realista y adaptada a este tipo de contratos. Situar el devengo en otro momento traería consigo verdaderos problemas para determinar la base imponible, o problemas de liquidez si se esperara a la finalización de la operación en caso de que fuera posible determinarlo.

También parece correcto a fin de evitar posibles elusiones del IVA el contenido del segundo párrafo del mencionado artículo 75.Uno.7 que establece, salvo que en dichas operaciones se hayan pactado precio y momento de la exigibilidad, y la exigibilidad se hubiese establecido con periodicidad inferior al año, el 31 de diciembre de cada año como el momento en que se devenga el Impuesto por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo.

Sin embargo, se echa en falta una redacción más clara de dicho precepto. Como mínimo se debería precisar, aunque parece sobreentendido, que en aquellas operaciones que no se haya determinado el momento de su exigibilidad (o no se haya pactado precio), pero la prestación ha finalizado antes del 31 de diciembre, no haya que esperar hasta esta fecha para determinar el devengo del IVA, sino que el Impuesto se devengará cuando concluya la prestación del servicio. Por otra parte, su redacción resulta confusa cuando se trata de aplicar a aquellas operaciones en las que la exigibilidad de los pagos se conviene en intervalos irregulares de tiempo siendo algunos de ellos de duración superior al año. Como hemos mostrado en este trabajo la interpretación que realiza la DGT al considerar el contrato como un todo para llegado el momento de devengo aplicar el importe de forma proporcional al tiempo transcurrido, puede en algunos casos complicar en exceso la aplicación del Impuesto.

**VIGÉSIMA QUINTA:** La generalidad del IVA se proyecta sobre el comercio internacional sometiendo a gravamen dos supuestos como son las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones, cuyas características específicas justifican el tratamiento particular que la LIVA realiza sobre las mismas y que afectan en particular al devengo del Impuesto.

En la normativa comunitaria volvemos a encontrarnos, en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, la distinción entre los concepto de devengo y exigibilidad que, como comentamos en su momento, se corresponden con nuestros conceptos de hecho imponible y devengo, respectivamente. Según la Directiva comunitaria el devengo en las adquisiciones intracomunitarias se produciría el día 15 del mes siguiente a aquél en que se realizó la operación. Estimo que la transposición literal de la Directiva 2006/112 a nuestra normativa rompería con el esquema tradicional de nuestro sistema tributario sobre el devengo de un impuesto instantáneo como es el IVA, sin que, en la práctica, suponga una diferencia importante respecto del contenido del artículo 76 de la LIVA ya que, en la propia Directiva, la norma de devengo en las adquisiciones intracomunitarias queda prácticamente invalidada al prevalecer la fecha de la factura (que tenderá a coincidir con el momento del embarque o de la recepción) sobre la referida al día 15 del mes siguiente con lo que, en la práctica, los conceptos comunitarios de devengo y exigibilidad tienden a coincidir entre ellos y con el establecido en el artículo 76 de la LIVA.

El gravamen de las importaciones por el IVA se justifica por la necesidad de establecer ajustes fiscales en la frontera para aquellos bienes que se incorporan al circuito económico de la Comunidad Europea. La definición recogida en la LIVA sobre el concepto de importación ha quedado desfasada por lo que sería necesario modificarla en coordinación con la que actualmente se encuentra en la Directiva 2006/112. Por lo tanto, la definición de importación de bienes tendría una redacción del siguiente tenor: “la entrada en el interior del país de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Así como la introducción de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad”.



El devengo del IVA correspondiente a una importación queda vinculado con el momento en que se produzca la deuda aduanera, sin que ello impida que puedan producirse exenciones propias en cada impuesto. Con esta norma se pretende uniformar en lugar y tiempo los derechos aduaneros y el impuesto sobre el consumo; en cambio, esta ventaja tiene como contrapartida que, para fijar el devengo del IVA en una importación, tenga que tenerse en cuenta la variada casuística que la legislación aduanera prevé para los bienes procedentes de un territorio tercero.

Sin embargo, donde encontramos una redacción ciertamente enrevesada que requiere un gran esfuerzo de interpretación para la correcta aplicación del Impuesto, es en las reglas de devengo de las operaciones asimiladas tanto a las adquisiciones intracomunitarias como a las importaciones.

Para la LIVA, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal desde su empresa hacia otro Estado miembro para afectarlo a sus necesidades en ese otro Estado, cuando se considere una entrega a efectos del IVA, se trataría de una operación interior exenta lo que hace innecesaria la regla de devengo contenida en el artículo 75.Uno.6 de la LIVA. Lo que provoca el devengo del Impuesto sería la operación asimilada a la adquisición intracomunitaria, por lo tanto, bastaría con aplicar el tercer párrafo del artículo 76 de la LIVA que determina el devengo del Impuesto en el momento en que se inicie la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

Por otra parte, el artículo 77.Dos de la LIVA hace referencia a situaciones muy diversas, por supuesto, tiene perfecto sentido para las operaciones asimiladas a las importaciones distintas de las contempladas en los artículos 23 y 24 de la LIVA. También es aplicable para aquellos bienes que son destinados a las zonas y regímenes contemplados en estos artículos, pero siempre que hayan sido objeto de operaciones exentas reguladas por los mismos artículos; en otro caso, el devengo de estas importaciones habría que referenciarlas al artículo 77.Uno de la Ley. Asimismo, el devengo del Impuesto en relación con una importación de bienes destinados a un régimen de depósito distinto del aduanero, quedaría afectado tanto por el segundo

párrafo del artículo 77.Uno como por el artículo 77.Dos de la LIVA si bien con resultado idéntico.

En resumen, con independencia de que en las operaciones asimiladas, tanto a las importaciones como a las entregas intracomunitarias, el devengo del IVA quede fijado sin ningún tipo de ambigüedad, se echa en falta una mejor estructura en la redacción de la LIVA para este tipo de operaciones.

**VIGÉSIMA SEXTA:** Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades sin fines lucrativos están sujetas al Impuesto como si fueran efectuadas por empresas mercantiles. La sujeción al IVA de una entidad es independiente de su forma jurídica. La Directiva 2006/112 sólo excluye del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. A efectos del IVA, resulta inoperante la no persecución de lucro, ya que este Impuesto recae sobre el consumo derivado de una actividad económica y lo que se exige es que ésta sea habitual y onerosa.

Sin embargo, el artículo 5.Uno.a de la LIVA de forma expresa niega la consideración de empresarios o profesionales a quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. Diferentes autores señalan que esta norma encuentra su fundamento tanto en el hecho de que no se puede calificar como empresario o profesional a quien realizara operaciones exclusivamente gratuitas, pues carecería del mínimo ánimo de lucro necesario para todo empresario o profesional, como por el hecho de que la propia técnica del Impuesto supone que no se puedan deducir las cuotas del IVA soportadas al no recaudar cuotas repercutidas por sus operaciones.

Sin embargo, no puede identificarse al empresario sujeto pasivo del IVA con el concepto mercantil de empresario. Desde los criterios generales del IVA hubiera sido más coherente, para las entidades que realicen exclusivamente operaciones a título gratuito, la asimilación de dichas operaciones con entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso (autoconsumos). Con la norma establecida en el mencionado artículo 5.Uno.a de la LIVA, quizás el legislador ha entendido que, en la práctica, no

otorgar la condición de empresario u obligar a la tributación por autoconsumo supone un efecto parecido como es soportar el IVA por las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios recibidas y se libera a la entidad de las obligaciones formales que le ocasionaría su inclusión como sujeto pasivo del Impuesto.

**VIGÉSIMA SÉPTIMA:** El artículo 78.Dos.3 de la LIVA obliga a incluir en la base imponible del IVA las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones, entendiéndose que existe esta vinculación cuando las subvenciones se establecen en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados y cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

El tratamiento del IVA a las subvenciones vinculadas al precio supone una excepción a la regla general de formación de la base imponible del Impuesto en función del valor subjetivo de los bienes entregados o servicios prestados, sin embargo, resulta acorde con la regla general de relación entre la prestación efectuada y la contraprestación total recibida. Con todo hay que admitir la precariedad de la distinción entre subvenciones vinculadas al precio con otro tipo de subvenciones puesto que se basa en criterios meramente formales: la manera en que se concede la subvención.

En este trabajo hemos comentado como la reciente jurisprudencia del TJCE ha obligado a la DGT a interpretar los requisitos establecidos en la propia LIVA de tal forma que, las interpretaciones, no se ajustan al contenido literal del texto de la Ley, lo que en principio lleva a defender un cambio normativo que, como mínimo, se adapte a la interpretación que observamos en las últimas consultas planteadas a la DGT sobre el tema.

Estimo necesario la reforma de la Ley sobre esta cuestión que afecta a la seguridad jurídica en general y, particularmente, a las entidades sin fines lucrativos en un doble sentido. Por un lado, debido a la especial sensibilidad de las entidades no lucrativas a cualquier regulación en materia de subvenciones y, por otro, el hecho de que en función del criterio que deba de seguirse sobre si una determinada subvención deba o no considerarse como directamente vinculada al precio, es posible que entidades sin fines lucrativos que realizan todas sus operaciones de forma gratuita gracias a dichas

subvenciones, puedan pasar de no tener la consideración de empresario a efectos del IVA a ser sujetos pasivos del mismo.

En referencia al devengo del IVA con motivo del cobro de una subvención vinculada directamente al precio, si se recibiera de forma anticipada a la realización del hecho imponible al que se vincula, rompe con la regla general de devengo de los pagos anticipados. Además, salvo que se admitiera el devengo del Impuesto sin posibilidad de efectuar la repercusión, no existe una solución coherente con la normativa actual sobre el devengo del Impuesto.

**VIGÉSIMA OCTAVA:** Los destinatarios finales y todos los que, sin serlo, se encuentran en una tesitura materialmente similar deben someterse al mismo régimen tributario en el sistema del IVA, por lo que, cuando los empresarios o los profesionales se comportan como el adquirente definitivo o el usuario postrero, han de ser considerados como tales al objeto de impedir que el consumo privado se libere del Impuesto. Surge de esta manera las asimilaciones de los autoconsumos de bienes y servicios con las operaciones onerosas. Por otra parte, el principio de neutralidad, en el sentido de que el tributo no influya en los procesos productivos, también obliga a asimilar las determinadas operaciones que ocurren en el interior de la entidad como entregas de bienes.

El artículo 75.Uno.5 de la LIVA (salvo para los casos contemplados en artículo 9.1.d de la Ley) se limita a enunciar que el Impuesto se devengará cuando se efectúen las operaciones gravadas, lo que no aclara nada respecto de las distintas situaciones que pueden presentarse. Debido a la dificultad que supone distinguir entre el patrimonio afecto a la actividad empresarial de aquél que no lo está, como del momento de cambio de un bien entre sectores diferenciados, sería necesario una mayor precisión en la redacción del mencionado artículo. En concreto, debería hacerse referencia al devengo del Impuesto en caso de que con anterioridad a su apropiación, disfrute o utilización del bien en otro sector diferenciado se produjera una anotación contable que ponga de manifiesto el mencionado autoconsumo.

Estimamos excesivamente enrevesada la normativa que somete a gravamen por autoconsumo la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión, salvo que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza. Sobre todo si se tiene en cuenta que el artículo 7.7 de la LIVA dictamina la no sujeción del Impuesto para las operaciones de autoconsumo siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Entiendo que el aparente conflicto entre la aplicación de estas normas se resuelve teniendo en cuenta el siguiente esquema:

- Si en la afectación del bien elaborado o adquirido, el sujeto no pudo deducir el IVA soportado en su elaboración o adquisición, en ninguna medida, no sería una operación sujeta al IVA.
- En caso contrario:
  - Si desde su afectación y durante el periodo de regularización se hubiera podido deducir, de haberlo adquirido a otro sujeto pasivo, totalmente el IVA soportado, no existiría el autoconsumo.
  - Si desde su afectación y durante el periodo de regularización se hubiera podido deducir, de haberlo adquirido a otro sujeto pasivo, sólo parcialmente el IVA soportado, se produciría el hecho imponible por autoconsumo.

**VIGÉSIMA NOVENA:** El sistema común del IVA no admite que pueda considerarse como autoconsumo las operaciones realizadas con terceros por las que se recibe una contraprestación real, aunque dicha contraprestación sea inferior al precio del coste del bien entregado o del servicio prestado. Evidentemente, esta doctrina puede conducir fácilmente a la inaplicación de las normas para determinar la base imponible de estos supuestos de autoconsumo (valor de coste), bastaría con acordar un precio simbólico. Este riesgo, según el TJCE, sólo puede dar lugar a una petición a la Comisión por parte

de un Estado miembro de medidas especiales de excepción de la Directiva para impedir el abuso fiscal.

Estimamos que se ha perdido una buena oportunidad, con motivo de la publicación de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, para introducir una regla especial que remita al valor de mercado a la hora de determinar la base imponible cuando se convengan precios notoriamente inferiores a los normales de mercado, sin necesidad de que exista vinculación entre las partes. De esta forma, se evitaría el fraude conviniendo precios ficticios independientemente de que exista o no vinculación.

La DGT interpreta que, aunque exista contraprestación, si ésta es meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos del IVA. El problema que surge con la acción de las entidades sin fines lucrativos es que su propio objeto es la de efectuar operaciones con precios alejados del mercado, sin que ello suponga la existencia de ningún tipo de intento de evasión fiscal.

Es criterio reiterado del TJCE que la normativa comunitaria en ningún modo ampara la utilización del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta. Por lo tanto, habría que concluir que una entidad sin ánimo de lucro que entrega bienes o presta servicios a precios alejados de los de mercado, no constituye un hecho “artificial o impropio” para dicha entidad que pudiera constituir un conflicto en la aplicación de la norma tributaria según queda definida en el artículo 15 de la LGT. En cambio, si la contraprestación fuera puramente simbólica, posiblemente habría que concluir que se trata de un artificio con el sólo objeto de eludir el IVA que le correspondería en el supuesto de autoconsumo, que sería el negocio propio por el que le correspondería tributar.

**TRIGÉSIMA:** Los convenios de colaboración empresarial se configuran como una figura intermedia entre el patrocinio publicitario y el puro ánimo de liberalidad que caracterizan a las aportaciones integradas dentro del mecenazgo en sentido estricto. Legalmente, los convenios de colaboración no se consideran prestaciones de servicios

(artículo 25.1 de la Ley 49/2002). Con esta precisión el legislador pretende dejar clara la no sujeción al IVA de la posible “prestación”.

Lo que no parece acertado, tal y como interpreta la DGT, es que si la entidad no se encuentra entre las contempladas por el artículo 16 de la Ley 49/2002 y por lo tanto no existe posibilidad de catalogar el acuerdo entre el colaborador y la entidad no lucrativa como un convenio de colaboración en el sentido previsto por la Ley 49/2002, dicha operación pase a ser considerada como una prestación de servicios de publicidad. Entendemos que si en el acuerdo celebrado entre las partes se detalla el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora y esta ayuda se destina al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad no lucrativa, reuniría las consideraciones objetivas para que dicha entrega de dinero no esté sujeta al IVA, con independencia de si la entidad no lucrativa se encuentra o no incluida en como entidad beneficiaria del mecenazgo.

Por otra parte, ante diferentes respuestas contradictorias de la DGT sobre el supuesto en que la entidad no lucrativa, a cambio de una aportación económica, ceda su nombre y logotipo a una determinada empresa que lo incorpora en sus campañas publicitarias, en este caso, estimo que sí existe una auténtica contraprestación por parte de la entidad sin fines lucrativos que no se limita a la mera difusión de la colaboración, por lo que se desvirtúa la naturaleza propia del convenio de colaboración cuyo fundamento ha de consistir en la realización de fines de interés general. Estaríamos, por tanto, ante una prestación de servicios a efectos del IVA.

**TRIGÉSIMA PRIMERA:** La normativa comunitaria del IVA contempla ciertas actividades de interés general que deben de estar exentas del Impuesto. Con estas exenciones se pretende evitar el aumento de los costes que se producirían si las prestaciones de servicios o las entregas de bienes relacionadas directamente con las actividades favorecidas estuvieran sometidas al IVA. A pesar del carácter objetivo con que queda delimitada la exención de las actividades que la normativa comunitaria considera de interés general, a la hora de su disfrute se requiere también un análisis desde el punto de vista subjetivo de los organismos que las realizan a fin de impedir los abusos y fraudes.

En rigor, la Directiva no excluye del todo a los organismos comerciales en las exenciones a las que se refiere su artículo 133. Los Estados miembros están autorizados, pero no obligados, a excluir a los organismos comerciales, con lo que la exclusión de éstos pueden considerarse como facultativa por parte de la correspondiente normativa nacional. Además, cuando el legislador comunitario ha querido reservar la atribución de las exenciones a ciertas entidades sin fines lucrativos o carentes de carácter comercial lo ha indicado expresamente, como resulta en las letras l) y m) de dicha disposición.

Sin embargo, el legislador comunitario parte de la idea de que los organismos no mercantiles sirven mejor al interés público que los organismos mercantiles, por ello, la Directiva otorga expresamente a los Estados miembros competencias para dar a ambas categorías de organismos un trato fiscal distinto. Esta consideración no se opone al principio de neutralidad fiscal que rige el IVA. Lo que verdaderamente se opone al principio de neutralidad fiscal es que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Hay que entender que para apreciar la similitud de las operaciones, o si las diferencias que puedan existir son relevantes, deberá realizarse un análisis global que se base sobre todo en la perspectiva del consumidor medio.

En general, se puede entender que las exenciones contempladas en el artículo 133 de la Directiva en razón de las actividades de interés general, operan en una vertiente distinta a la que actúan las entidades mercantiles con lo que se soslaya la contradicción que pudiera producirse con el principio de neutralidad fiscal. Lo que sí puede objetarse a la normativa comunitaria son las excesivas facultades que otorga a los Estados miembros en la configuración de las exenciones. Incluso la prohibición contenida en el artículo 133.d de la Directiva, referente a evitar distorsiones en la competencia, se configura como optativa por parte de los Estados miembros.

**TRIGÉSIMA SEGUNDA:** La LIVA contempla una serie de prestaciones de servicios, a saber: la asistencia social, las directamente relacionadas con el deporte y la educación física y las actividades culturales, en las que resulta necesario, para que la exención sea procedente, que sean realizadas por entidades de Derecho público o bien que tengan el reconocimiento específico de “carácter social”, tal y como queda definido en el artículo 20.Tres de la Ley. Estimamos que las exenciones que acabamos de mencionar presentan



importantes deficiencias respecto a la redacción que sobre las mismas se establecen en la normativa comunitaria.

Las exenciones relacionadas con la asistencia social y la protección de la infancia y juventud (letras g) y h) del artículo 132 de la Directiva 2006/112) se encuentran recogidas mediante un sistema de lista cerrada en el artículo 20.Uno.8 de la LIVA, a pesar de ello, no se aumenta de forma significativa la seguridad jurídica. La falta de concreción de lo que debe entenderse por “asistencia social” puede llevar, y de hecho así sucede, a una falta de homogeneidad en la aplicación de la exención no sólo con respecto a otros países sino incluso dentro de nuestro propio ordenamiento. Se echa en falta un pronunciamiento más claro por parte de la Dirección General de Tributos sobre el alcance de lo que debe entenderse por asistencia social, en especial, cuando la normativa comunitaria no invoca en ningún momento “los estados de necesidad” en los que se apoya la DGT para determinar dicho concepto. Además, las respuestas de la DGT apenas contienen argumentos que aclaren las razones que la lleva a considerar que una determinada prestación de servicios se encuentra o no al amparo de la exención del artículo 20.Uno.8 de la LIVA.

Resulta evidente la necesidad de modificar la redacción del artículo 20.Uno.8 de la LIVA, así como del número 14 del mismo artículo (actividades culturales), para incluir la exención de las entregas de bienes relacionadas directamente con estas prestaciones de servicios, tal y como queda recogido en la Directiva 2006/112.

Se precisa una mayor aclaración sobre el alcance de la exención referente a las prestaciones de servicios “directamente relacionadas” con las prácticas deportivas o la educación física. Siendo partidarios de una interpretación razonable pero lo más amplia posible de dicha expresión.

Asimismo, estimo necesaria la transposición del contenido de la letra o) del artículo 132 de la Directiva 2006/112 a nuestra normativa. Esta letra contempla la exención en el IVA, con las precauciones necesarias, de aquellas actividades que tengan como objetivo recaudar fondos con destino a las actividades fundacionales exentas. De esta forma, el Estado español podría establecer las restricciones que considere

necesarias, especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos, para la efectiva aplicación de la presente exención.

**TRIGÉSIMA TERCERA:** El requisito subjetivo para que una entidad privada pueda acogerse a las exenciones relacionadas con la asistencia social, las directamente relacionadas con el deporte y la educación física y las actividades culturales es que tenga el reconocimiento de “carácter social”; circunstancia que se dará si cumple con los requisitos establecidos en el artículo 20.Tres de la LIVA y dicho reconocimiento se solicite de forma expresa en los términos establecidos en el artículo 6 del RIVA.

En la normativa comunitaria las exenciones en el IVA para las actividades de interés general están configuradas como un beneficio fiscal. El objetivo de la exención consiste en dispensar un trato de favor, en materia de IVA, a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales. Ahora bien, el disfrute de estas exenciones implica la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas del Impuesto en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para efectuar dichas actividades exentas. Por lo tanto, es posible que la exención establecida en favor de la entidad no lucrativa termine por aumentar el coste de su actividad, vulnerando la finalidad y el propio sentido de la exención.

Por lo tanto, estimo que las exenciones por actividades de interés general no deberían ser obligatorias si no producen un beneficio a los destinatarios finales. Ello requeriría un cambio en la Directiva que permitiera la posibilidad de opción al sujeto pasivo. El artículo 137 de la Directiva 2006/112 sólo concede a los Estados miembros el derecho de establecer la opción para: arrendamiento y alquiler de inmuebles, operaciones bancarias y entregas de inmuebles. Fuera de estos supuestos las exenciones contempladas en la Directiva son de aplicación obligatoria.

La solicitud del reconocimiento del carácter social por parte la entidad que cumpla con los requisitos exigidos no debe contemplarse como un elemento de opción por parte de la misma. La doctrina actual del TEAC así lo remarca cuando argumenta que, el reconocimiento por parte de la Administración del carácter de entidad social, es un mero instrumento de verificación y control a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar el posible fraude o abuso. Sin embargo, al depender

las exenciones que estamos tratando de la previa solicitud, en la práctica, deja en manos de la entidad la posibilidad de acogerse de forma efectiva a las mismas.

En esta lógica, la opción por la exención, salvo que la Ley lo dispusiera de forma explícita, tampoco tendría cabida en la renuncia voluntaria que contempla el artículo 6.2 del Código Civil puesto que podría ser válida siempre que “no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros” y, en último caso, con el fundamento de favorecer los fines de interés general se estaría perjudicando a la Hacienda Pública.

**TRIGÉSIMA CUARTA:** Entre los requisitos exigidos para el reconocimiento del carácter social se necesita carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Es decir, sólo admite la exención en tanto que los posibles beneficios obtenidos en una actividad se reinviertan en la misma, con el problema añadido de que en la redacción de este requisito tanto en la LIVA como su Reglamento, no precisa el periodo de tiempo durante el cual se entiende llevada a cabo la reinversión de los beneficios. Se trata de una norma que no tiene mucho sentido y que debe modificarse pues limita de forma injustificada la búsqueda de financiación de actividades de interés general. Pudiera darse el caso de que una actividad exenta sea rentable y se lleve a cabo con el objeto de financiar otra actividad que es deficitaria.

**TRIGÉSIMA QUINTA:** El interés general que intentan proteger los dos grandes impuestos que afectan a las entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002 e IVA), mediante la técnica de exoneración en sus respectivos hechos imposables, tienen alcances diferentes y formas de aplicación distintas. Esto puede parecer contradictorio, puesto que si son los fines de interés general la causa de los beneficios fiscales, debería regir un criterio uniforme en la aplicación de las exenciones para ambos impuestos. Sin embargo, estimo que el principio armonizador que prima en el IVA así como su naturaleza, estrechamente ligada con el aspecto económico que regula, dificulta enormemente su unificación en un mismo texto legal y lo mismo cabría decir para poder extrapolar la jurisprudencia o doctrina de un impuesto para el otro.

Así pues, tenemos dos categorías de entidades de contenido y efectos distintos. Por un lado, la entidad o establecimiento de carácter social regulada por la LIVA (con

efectos limitados a este Impuesto) y, por otro, la de entidad sin fin lucrativo definida y regulada por la Ley 49/2002 a efectos del resto de tributos. Cabe preguntarnos si una entidad sin fin lucrativo, según la Ley 49/2002, reúne todas las características para tener la consideración de carácter social a efectos del IVA y viceversa.

En un sentido sí parece claro. No toda entidad de carácter social tiene por qué cumplir la larga serie de requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. En cambio, algunos autores han visto casi un automatismo entre el carácter de entidad sin fin lucrativo según la Ley 49/2002 y estar en condiciones de solicitar su reconocimiento como entidad de carácter social respecto del IVA. En el análisis que efectuamos en este trabajo observamos como dicha implicación requiere de muchos matices.

Por ejemplo, observamos como la Ley 49/2002 en ningún momento exige que los beneficios eventualmente obtenidos en una actividad exenta se vuelvan a emplear en las actividades exentas de idéntica naturaleza, requisito que sí se exige para tener la calificación de carácter social.

También señalamos que ambas normativas prevén la gratuidad del cargo de patrono y de sus representantes legales, pero con tratamientos diferentes que impiden considerar subsumidas las condiciones establecidas en una normativa respecto de la otra. La Ley 49/2002 sólo prevé las compensaciones económicas por dietas de desplazamiento, manutención y las que se justifique por estancia con los límites establecidos en el IRPF. Por lo tanto, la gratuidad de los cargos en la Ley 49/2002 impide que se den dietas por asistencias u otros conceptos. Para nosotros, parece más justo un régimen como el establecido para los consejeros de las Cajas de Ahorro que no impide su consideración como entidad de carácter social a efectos del IVA.

Sin embargo, las condiciones de gratuidad de los cargos contenida en Ley 49/2002, más restrictiva que la interpretación que se da en la LIVA, se vuelve a la inversa con las excepciones contempladas en la propia Ley 49/2002 y que exceptúan de la gratuidad a los presidentes de las federaciones deportivas, así como a los miembros de los órganos de representación de las asociaciones de utilidad pública.

Otro tanto podemos decir sobre la condición de que los miembros de estas entidades y sus cónyuges o parientes no puedan ser los destinatarios principales de las operaciones ni gozar de condiciones especiales. Aunque el grado de parentesco es más restrictivo en la Ley 49/2002, sin embargo, las excepciones a la presente condición son también más amplias en esta Ley que en la normativa del IVA.

**TRIGÉSIMA SEXTA:** En general, puede afirmarse que la mayor carga tributaria para las entidades sin fines lucrativos la representa el IVA. La mayoría de las veces, el IVA recaudado por la Hacienda Pública a través de la entidad sin ánimo de lucro va a suponer una merma en la capacidad de ésta para atender a sus objetivos fundacionales.

El IVA afectará de forma diferente a cada entidad en función de sus circunstancias y actuaciones concretas. En este trabajo hemos puesto de manifiesto cómo el beneficio recibido por los usuarios de una entidad sin fin lucrativo que actúa de forma totalmente gratuita es  $x \frac{1+t \lambda}{1+t}$  siendo  $x$  el total disponible por la entidad y  $\lambda$  la proporción que se destina a sueldos. El resto,  $t x \frac{1-\lambda}{1+t}$ , se corresponde con el gasto que ha tenido que asumir la entidad no lucrativa por no poder deducir el mismo en la compra de los bienes que se entregan a los beneficiarios.

Un supuesto parecido al que acabamos de exponer sería aquél en el que la entidad actúa de forma gratuita pero su financiación se realiza a través de las cuotas de los socios que, a su vez, tienen derecho a beneficiarse de los servicios prestados por la entidad. La DGT interpreta que dichas cuotas son en realidad el pago de los servicios prestados. En este caso, comprobamos cómo la capacidad de actuación de la entidad sufre una pérdida adicional, respecto del anterior, por valor de  $t' \lambda x$ , siendo  $t'$  el tipo impositivo que corresponde a las prestaciones de servicios.

Hemos cuantificado, lo que muchos autores observan como un efecto incongruente del IVA y es que, en determinados supuestos, a la entidad le resulta favorable no solicitar la exención en el IVA, si bien estimamos que no es correcta dicha opción. En concreto, suponemos una entidad que actúa sin ánimo de lucro y emplea todos sus ingresos en compra de bienes y el pago de salarios cobrando a los usuarios un

precio (inferior) directamente proporcional a los respectivos costes ( $k_1$  para los bienes y  $k_2$  para los servicios). Observamos cómo, en este supuesto, la entidad puede destinar mayores recursos a sus fines fundacionales si no solicitara la exención y calculamos esta diferencia.

En este estado de cosas somos partidarios del establecimiento de un tipo cero (a nivel comunitario) para las entidades sin fines lucrativos que permita deducir el IVA por las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para el cumplimiento de sus finalidades propias. Los mismos argumentos que la doctrina pone de relieve para justificar las exenciones para determinadas actividades de interés general, siguen resultando válidos para el establecimiento de un tipo cero para estas entidades, sin que ello tenga que suponer un elemento de distorsión del Impuesto que pueda colisionar con otros principios de Derecho comunitario como los de generalidad o neutralidad ni provocar casos abusivos o fraudulentos.

**TRIGÉSIMA SÉPTIMA:** Por último, medimos el efecto financiero que produce el devengo instantáneo del IVA y su liquidación trimestral. Un instrumento que nos puede ayudar a medir la incidencia del IVA, tanto en las entidades mercantiles como en las no lucrativas, lo podemos encontrar en la gestión de tesorería de ambas entidades.

Toda entidad debe tener un saldo mínimo de tesorería para hacer frente a los desfases temporales entre cobros y pagos. Nuestro estudio sobre la gestión de tesorería estará muy limitado por el tipo de entidades objeto del trabajo. Así, sólo vamos a tener en cuenta como activos de la tesorería la cuenta de caja que no produce ningún tipo de interés y la existencia de una línea de crédito a la que se tendría que acudir en caso de descubierto en las existencias de caja. Asimismo, consideramos la posibilidad de inversión en cuentas a corto plazo, con el fin de invertir temporalmente los excedentes de caja bajo un determinado criterio de seguridad.

Consideramos los dos costes que influyen principalmente en la determinación de un nivel de caja apropiado para cada entidad, como son el coste de inmovilización del dinero y el coste de ruptura que aparece cuando se agota el efectivo en caja y se tiene que acudir al crédito bancario para hacer frente a los pagos correspondientes.

Con el fin de poner de manifiesto la diferencia que el devengo del IVA provoca entre las empresas mercantiles y las entidades no lucrativas elaboramos un modelo propio inspirado en el desarrollado por ROMERO y CAÑAS en 1983, pero en lugar de considerar una variable aleatoria unidimensional definida por la demanda de efectivo, nosotros definimos una variable aleatoria bidimensional, cuyas componentes son independientes, a fin de diferenciar con mayor precisión las entradas y salidas de caja.

Aún en el supuesto de que la entidad mercantil actuara sin ánimo de obtener beneficio y que se posibilitara la devolución del IVA soportado a las entidades sin fines lucrativos, el devengo instantáneo del IVA y su liquidación trimestral seguiría perjudicando a las entidades no lucrativas respecto de las empresas mercantiles. Perjuicio que varía en función de las variables aleatorias en que se desenvuelven sus compras y ventas, así como de la proporción que representa los costes laborales dentro del conjunto de sus costes totales.

En definitiva, todas las paradojas que hemos puesto de relieve en este trabajo sobre la aplicación del IVA a las entidades sin fines lucrativos son la consecuencia de aplicar un Impuesto que está pensado para ser recaudado por las empresas, que añaden valor a sus productos y obtienen una remuneración igual al valor que crean, a unas entidades que se rigen por principios totalmente diferentes.

## Jurisprudencia citada.

### Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

<http://www.cde.ua.es> .

- Asunto C-154/80 de 5/2/1981.
- Asunto C-8/81 de 19/01/1982.
- Asunto C-15/81 de 05/05/1982.
- Asunto C-139/84 de 14/05/1985.
- Asunto C-39/85 de 23/01/1986.
- Asunto C-102/86 de 08/03/1988.  
Conclusiones del Abogado General Sir GORDON SLYNN presentadas el 28/10/1987.
- Asunto C-320/88 de 08/02/1990.
- Asunto C-97/90 de 11/07/1991.
- Asunto C-281/91.  
Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS, presentadas el 03/03/1993.
- Asunto C-10/92 de 20/10/1993.
- Asunto C-68/92 de 17/11/1993.
- Asunto C-291/92 de 04/10/1995.
- Asunto C-387/92 de 15/03/1994.
- Asunto C-16/93 de 03/03/1994.
- Asunto C-10/92 de 20/10/1993.
- Asunto C-215/94 de 29/02/1996.
- Asunto C-37/95 de 15/01/1998.
- Asunto C-85/95 de 05/12/1996.
- Asunto C-258/95 de 16/10/1997.
- Asunto C-384/95 de 18/12/1997.  
Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 25/09/1997.
- Asunto C-124/96 de 07/05/1998.  
Conclusiones del Abogado General LA PERGOLA presentadas el 03/02/1998.
- Asunto C-48/97 de 27/04/1999.
- Asunto C-216/97 de 07/09/1999.
- Asunto C-373/97 de 23/03/2000.
- Asunto C-408/97.  
Conclusiones del Abogado General SR. SIEGBERT ALBERT presentadas el 27/01/2000.
- Asunto C-400/98.  
Conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 16/12/1999.
- Asunto C-415/98 de 08/03/2001.  
Conclusiones del Abogado General Sr. ANTONIO SAGGIO presentadas el 13/04/2000.
- Asunto C-76/99 de 11/01/2001.
- Asunto C-86/99 de 29/05/2001.  
Conclusiones del Abogado General SR. JEAN MISCHO presentadas el 11/01/2001.



- Asunto C-110/99 de 14/12/2000.
- Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 de 17/05/2001.
- Asunto C-326/99.  
Conclusiones del Abogado General Sr. F. G. JACOBS presentadas el 22/02/2001.
- Asunto C-498/99.  
Conclusiones de la Abogada General SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 27/09/2001.
- Asunto C-144/00 de 03/04/2003.  
Conclusiones del Abogado General SR. L. A. GEELHOED presentadas el 14/11/2002.
- Asunto C-174/00 de 21/03/2002.  
Conclusiones del Abogado General SR. F. G. JACOBS presentadas el 21/03/2002.
- Asunto C-184/00.  
Conclusiones del Abogado General SR. L. A. GEELHOED presentadas el 27/06/2001.
- Asunto C-267/00 de 21/03/2002.
- Asunto C-287/00 de 20/06/2002.
- Asunto C-302/00 de 27/02/2002.
- Asunto C-353/00 de 13/06/2002.  
Conclusiones del Abogado General STIX-HACKL presentadas el 05/02/2002.
- Asuntos acumulados C-381/00; C-495/01; C-144/02 y C-463/02 de 15/07/2004.
- Asunto C-8/01 de 20/11/2003.  
Conclusiones del Abogado General JEAN MISCHO presentadas el 03/10/2002.
- Asunto C-17/01 de 29/04/2004.  
Conclusiones del Abogado General Sr. L. A. GEELHOED presentadas el 24/10/2002.
- Asunto C-77/01 de 29/04/2004.
- Asunto C-381/01 de 15/07/2004.
- Asunto C-152/02 de 29/04/2004.
- Asuntos acumulados C-255/02; C-419/02 y C-223/03 de 21/02/2006.  
Conclusiones del Abogado General Sr. M. POIARES MADURO presentadas el 07/04/2005.
- Asuntos aculados C-453/02 y C-C-462/02 de 17/02/2005.  
Conclusiones del Abogado General STIX-HACKL presentadas el 08/07/2004.
- Asuntos acumulados C-381/01; C-495/01; C-144/02 y C-463/02.  
Conclusiones del Abogado General L. A. GEELHOED presentadas el 27/11/2003.
- Asunto C-8/03 de 21/10/2004.
- Asunto C-204/03 de 06/10/2005.  
Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO presentadas el 10/03/2005.
- Asunto C-412/03 de 20/01/2005.  
Conclusiones del Abogado General SR. RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 23/11/2004.

- Asunto C-434/03 de 14/07/2005.  
Conclusiones del Abogado General F. G. JACOBS presentadas el 20/01/2005.
- Asunto C-435/03 de 14/07/2005.
- Asunto C-498/03 de 26/05/2005.  
Conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER presentadas el 22/02/2005.
- Asunto C-184/00 de 22/11/2001.

### **Sentencias del Tribunal Constitucional.**

[http://www.boe.es/g/es/bases\\_datos/tc.php](http://www.boe.es/g/es/bases_datos/tc.php) .

- 20 de julio de 1981. Ref. 27/1981.
- 25 de enero de 1983. Ref. 3/1983.
- 11 de junio de 1984. Ref. 68/1984.
- 26 de marzo de 1987. Ref. 37/1987.
- 16 de julio de 1987. Ref. 126/1987.
- 4 de octubre de 1990. Ref. 150/1990.
- 19 de noviembre de 1992. Ref. 197/1992.
- 11 de diciembre de 1992. Ref. 221/1992.
- 7 de junio 1993. Ref. 186/1993.
- 18 de abril de 1994. Ref. 116/1994.
- 26 de junio de 1995. Ref. 102/1995.
- 22 de julio de 1996. Ref. 134/1996.
- 31 de octubre de 1996. Ref. 173/1996.
- 28 de octubre de 1997. Ref. 182/1997.
- 22 de enero de 1998. Ref.14/1998.
- 13 de julio de 2000. Ref. 192/2000.
- 19 de julio de 2000. Ref. 194/2000.
- 25 de abril de 2002. Ref. 96/2002.
- 4 de noviembre de 2004. Ref. 193/2004.
- 20 de enero de 2005. Ref.10/2005.
- 14 de marzo de 2005. Ref. 57/2005.
- 13 de febrero de 2006. Ref. 33/2006.

### **Sentencias del Tribunal Supremo.**

<http://www.poderjudicial.es/jurisprudencia> .

- 26 de junio de 1989. Núm. 499.
- 9 de octubre de 1989. Núm. 1276.
- 5 de julio de 1991. Núm. 2163.
- 5 de junio de 1992. Núm. 1938.
- 10 de mayo de 1996. Recurso 2821/1992.
- 27 de octubre de 1997. Recurso 4354/1994.
- 20 de febrero de 1998. Recurso 1303/1994.
- 30 de abril de 1998. Recurso 2439/1992.
- 29 de octubre de 1998. Recurso 8738/1992.
- 17 de abril de 1999. Recurso 5824/1993.
- 3 de mayo de 1999. Recurso 5676/1994.
- 7 de diciembre de 1999. Recurso 274/1998.
- 6 de marzo de 2000. Recurso 3833/1995.
- 5 de marzo de 2001. Recurso 9464/1995.

- 13 de julio de 2001. Recurso 5057/1996.
- 30 de noviembre de 2001. Recurso 5353/1996.
- 21 de enero de 2002. Recurso 2605/1996.
- 23 de enero de 2002. Recurso 7169/1996.
- 15 de julio de 2002. Recurso 5560/1997.
- 23 de septiembre de 2002. Recurso 6417/1997.
- 18 de enero de 2003. Recurso 191/1998.
- 27 de enero de 2003. Recurso 896/1998.
- 16 de julio de 2003. Recurso 10589/1998.
- 21 de noviembre de 2003. Recurso 4945/2003.
- De 30 de enero de 2004. Recurso 11269/1998.
- 16 de febrero de 2004. Recurso 8809/1998.
- 5 de marzo de 2004. Recurso 10108/1998.
- 9 de marzo de 2004. Recurso 11711/1998.
- 29 de abril de 2004. Recurso 2085/1999.
- 25 de mayo de 2004. Recurso 4797/1999.
- 12 de junio de 2004. Recurso 8139/1999.
- 23 de junio de 2004. Recurso 7939/1999.
- 8 de noviembre de 2004. Recurso 6295/1999.
- 15 de noviembre de 2004. Recurso 6595/1999.
- 2 de diciembre de 2004. Recurso 5195/1999.
- 26 septiembre de 2005. Recurso 1710/2000.
- 1 de marzo de 2006. Recurso 3/2005.

### **Otros tribunales.**

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 26 de septiembre de 1996. Recurso 2045/1994, <http://westlaw.es> .
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 1999. Recurso 1061/1997, <http://westlaw.es> .
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla a 17 de febrero de 2000. Recurso 2254/1996, <http://westlaw.es> .
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2000. Recurso 1255/1997, <http://westlaw.es> .
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2000. Recurso n.º 418/1997, <http://westlaw.es> .
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2001, <http://vlex.com/vid/18301309> .

## Bibliografía citada.

- ALBI IBAÑEZ, E y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L.: *Sistema Fiscal Español*, Vol.2, edición 1997-1998, Ariel Economía.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Aplicación del IVA en el tiempo: devengo y exigibilidad”, *Tapia*, septiembre de 1992.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Ed. Deusto, 1994.
- ALCAÍN MARTÍNEZ, E.: “El contrato leasing”, en *Derecho Civil*. Coordinador LASARTE ÁLVAREZ, C., 2002, <http://www.iustel.com> .
- ALMUCID CID, J. M. y MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Prevención del fraude y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. A propósito de la extemporánea e incompleta solicitud de autorización de España a la Unión Europea para incorporar un régimen de operaciones vinculadas en el IVA”, *Quincena fiscal Aranzadi*, n.º 4, 2006, <http://westlaw.es> .
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, 1997.
- ALONSO IBÁÑEZ, M<sup>a</sup> del R.: *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Civitas, 1992.
- ALVARADO ESQUIVEL, M. de J.: “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1999, <http://westlaw.es> .

- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, L. I.; VÁZQUEZ CASIELLES, R. y SANTOS VIJANDE, M<sup>a</sup>. L.: *Definición del sector no lucrativo en cuanto unidad relevante del análisis en la disciplina de marketing*, Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, Universidad de Oviedo 2001, <http://dialnet.unirioja.es> .
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. M<sup>a</sup>. C.:
  - “El reconocimiento contable del ingreso. Análisis de diversas posibilidades”, *Técnica Contable*, n.º 575, 1996.
  - “La prioridad del fondo económico de las operaciones sobre su apariencia legal y el Plan General de Contabilidad”, *Técnica Contable*, n.º 623, 2001.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S.: *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, 2003.
- ARCHEL DOMENECH, P.: “A propósito del fondo de comercio: una propuesta para su ubicación en el balance de situación” *Actualidad financiera*, 3<sup>er</sup> trimestre, 2000.
- ARNAU PARADÍS, A.: *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones*, Universitat Jaume I, 2002.
- ARNAU PARADÍS, A. y FERNÁNDEZ MONTORO, V.: “Aceptación de la normativa contable de las entidades sin finalidad lucrativa por los profesionales”, *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*, ASEPUC, 2001.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA):
  - *Principios contables AECA*, segunda edición, Madrid, 1999.
  - *Principios Contables AECA*, CD, 1999.
  - “Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos”, *Serie Principios Contables*, Documento n.º 23, 2002.

- ASTORGA SÁNCHEZ, J. A.: “El registro de las operaciones de Leasing”, *Técnica Contable*, n.º 673, 2005.
- BALLARÍN ESPUÑA, M.: “La modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales”, *Gaceta Fiscal*, n.º 198, 2001.
- BANACLOCHE PÉREZ, J.:
  - “El régimen de las subvenciones en el IVA-98”, *Impuestos*, V. 14 n.º 5, 1998.
  - “Las subvenciones en el IVA”, *Impuestos*, V. 16 n.º 6, 2000.
- BANCO DE ESPAÑA: *Circular n.º 4/1991*.
- BAUMOL, W. J.: “The Transactions Demand for Cash: an Inventory Theoretic Approach”, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 66, 1952.
- BAZ BAZ, M.: “Las ejecuciones de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Estudios Financieros*, n.º 166, 1997.
- BESTEIRO VARELA, M. A. y SÁNCHEZ ARROYO, G.: *Contabilidad Financiera y de Sociedades*, cuarta edición, Ediciones Pirámide, 1996.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.:
  - *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, 2002.
  - “STJCE 29.04.2004. EDM, As. C-77/01: Los préstamos de un holding concedidos a las entidades dependientes como una actividad económica sujeta y exenta y su no inclusión en la regla de prorrata por ser operaciones accesorias. El tratamiento de las operaciones asumidas por una agrupación de empresas”, <http://www.ief.es> .
  - “Relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro”, *Estudios Financieros*, n.º 262, 2005.

- “La modificación de la LIVA en materia de subvenciones y prorata por la Ley 3/2006 y la inconclusa reforma de las subvenciones vinculadas al precio (la adaptación de la LIVA a la jurisprudencia comunitaria)”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006.
- “La propuesta de modificación del RIVA en materia de exenciones de Entidades sin Fines de Lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4, 2007, <http://westlaw.es> .
- BOKOBO MOICHE, S.: “STJCE 21.3.2002, Zoological Society of London, As. C-267/00”, <http://www.ief.es> .
- BOLUFER NIETO, R.: “Del resultado contable a la base imponible: la amortización del fondo de comercio”, *Partida Doble*, n.º 85, 1998.
- BRUSCA ALIJARDE, M<sup>a</sup>. I. y MARTÍ. C.: “La información financiera en las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional”, *Documento de trabajo 2002-04*, Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza.
- BUTRAGUEÑO SÁNCHEZ, R.: “Los fundamentos de la analogía en el Derecho Tributario”, *Estudios Financieros*, n.º 196, 1999.
- CABRA DE LUNA, M. A.: “La dimensión económica de las fundaciones españolas de competencia estatal: una aproximación”, *Economistas*, n.º 83, 2000.
- CALVO VÉRGEZ, J: “En torno al devengo del IVA en los Contratos de Arrendamiento Financiero: análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 noviembre 2004”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 7-8, 2005, <http://westlaw.es> .
- CÁMARAS DE COMERCIO: *Manual de Fiscalidad del Comercio Exterior*, <http://www.camaras.org> .

- CAMPO ARBULO, J. A. del: “Presente y futuro del régimen fiscal de las fundaciones en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 219, 1992.
- CAÑIBANO CALVO, L.: “El concepto de imagen fiel y su aplicación en España”, *Partida Doble*, n.º 178, 2006.
- CASANA MERINO, F.: “El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 90.
- CASANUELLAS CHUECOS, M.: *Análisis jurídico-positivo del mecenazgo en sentido estricto*, Marcial Pons, 2003.
- CASERO BARRÓN, R.: “Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, *Impuestos*, n.º 6, 1995.
- CECCHINI ROSELL, X.: “Contrato de leasing mobiliario y compraventa de bienes muebles a plazos (comentario a la STS 29 mayo 1999)”, *Revista de Derecho Patrimonial*, n.º 4, 2000, <http://westlaw.es> .
- CENCERRADO MILLÁN, E.: “Algunas consideraciones sobre la relevancia de la inscripción contable de los ingresos y de los gastos en la determinación de la base imponible”, *Estudios Financieros*, n.º 254, 2004.
- CHARITY COMMISSION FOR ENGLAND AND WALES. *Statement of Recommended Practice (SORP) 2000*.
- CHECA GONZÁLEZ, C.:
  - “Exención en el IVA de los servicios de educación y enseñanza. Sentencias comentadas: STSJ de Madrid de 28 marzo 2001 (JT 2001, 1191) y STSJ de Extremadura de 12 junio 2001 (JT 2001, 1173)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 15, 2001, <http://westlaw.es> .



- “El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno”, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 42, 2006, <http://westlaw.es>.
- CÍVICO MALDONADO, J. A.:
  - “Devengo en pagos anticipados. Jurisprudencia comunitaria”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006.
  - “Deducción de cuotas de IVA: Comentario a la STS de 17 de enero de 2006”, *Estudios Financieros*, n.º 281-282, 2006.
- COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL XXIII: *The cooperative, mutual and non-profit sector in the European Union*. Luxemburgo 1997.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA 2000, <http://data.datadiar.com/data/ntecnologias/newtecnofr/informh.htm>
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO. *La cooperación con las asociaciones de solidaridad como agentes económicos y sociales en el ámbito social*. Bruselas, 18 de diciembre de 1997.
- CONESA DUARTE, A.: “Los principios y normas contables del inmovilizado inmaterial y sus divergencias con las reglas fiscales establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: especiales referencias a los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y la actualización de balances”, *Estudios Financieros*, n.º 180, 1998.
- CONESA DUARTE, A. y SUÁREZ FALCÓN, H.: “Contabilidad y fiscalidad en la extinción de las subvenciones”, *Estudios Financieros*, n.º 242, 2003.

- CONSEJO ECONÓMICO SOCIAL: *Dictamen 3/2002 sobre el Anteproyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*
- CORS MEYA, F. X.: “Los principios de justicia tributaria en la L.G.T”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- CRISTÓBAL ZUBIZARRETA, J. M<sup>a</sup>.: *Fundamentos de financiación de la empresa*, segunda edición, Centro de Estudios Ramón Areces, 1997.
- CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid 2004.
- DE BUNES IBARRA J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.:
  - “Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y Real Decreto 1496/2003”, *Estudios Financieros*, n.º 252, 2004.
  - “Últimas modificaciones introducidas en el IVA”, *Estudios Financieros*, n.º 265, 2005.
- DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: “Requisitos formales y el ejercicio del derecho de deducción en el IVA”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 17, 2004, <http://westlaw.es> .
- DÍAZ YANES, I. *et al.*: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS:
  - Consultas tributarias, <http://www.aeat.es> .
  - Consultas tributarias vinculantes, <http://www.aeat.es> .
  - Resolución 3/1993 de 4 de marzo, sobre la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones,  
<http://www.meh.es/Portal/Normativa+y+doctrina/Normativa> .

- Resolución 1/1994 de 10 de enero, correspondiente a la tributación por el impuesto sobre el valor añadido de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros.  
<http://www.meh.es/Portal/Normativa+y+doctrina/Normativa> .
- DIZY MENÉNDEZ, D. y CERVERA OLIVER, M.: “Análisis de los activos intangibles desde una perspectiva contable y fiscal”, *Estudios Financieros*, n.º 254, 2004.
- FALCÓN PÉREZ, C. E. y FUENTES PERDOMO, J.: “Aspectos económicos y contables del voluntariado en las ONGs”, *Contaduría y Administración*, n.º 220, 2006.
- FALCÓN Y TELLA, R.:
  - *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Civitas, 1988.
  - “Primas únicas e interpretación económica”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 20, 1994, <http://westlaw.es> .
  - “Calificación del hecho imponible y simulación”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 11, 1996, <http://westlaw.es> .
  - “Retroactividad de las normas tributarias y devengo del impuesto”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 21, 1996, <http://westlaw.es> .
  - “Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva Ley General Tributaria”, *Conferencia presentada en la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid*, 22 de noviembre de 2004, <http://www.ucm.es> .

- “La STJCE 6 octubre 2005 (TJCE\2005\290) sobre incidencia de las subvenciones en la prorata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 noviembre (I): la procedencia de revisar los actos firmes”, *Quincena Fiscal*, n.º 21-22, 2005, <http://westlaw.es> .
- “La STJCE 6 octubre 2005 (TJCE\2005\290) sobre incidencia de las subvenciones en la prorata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 noviembre y (II) “el procedimiento para instar la devolución y los «matices» introducidos por la Instrucción 10/2005”, *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2006, <http://westlaw.es> .
- FERNÁNDEZ BRENES, S.: “Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales”, *Foro Constitucional Iberoamericano*, n.º 8, 2004, <http://dialnet.unirioja.es> .
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: “El IVA en las operaciones intracomunitarias”, *Estudios Financieros*, n.º 220, 2001.
- FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A.: “Las correcciones valorativas tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 208, 2000.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.:
  - *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II (Derecho Tributario: Parte General)*, vigésimo cuarta edición, Marcial Pons, 2004.
  - “Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad”, *Quincena Fiscal*, n.º 15 y 16, 2006 <http://westlaw.es> .
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): SFAS 142. Fondo de Comercio y otros activos intangibles. <http://www.fasb.org> .

- FLORES CABALLERO, M. y FLORES JIMENO, M. R.: “Contabilidad de operaciones asimiladas a la exportaciones intracomunitarias”, *Técnica contable*, 1996.
- FLORES JIMENO, M<sup>a</sup> del R.: “La determinación del valor razonable en el inmovilizado no financiero: especial referencia al patrimonio cultural”, *Partida Doble*, n.º 178, 2006.
- FUENTE LAVÍN, M. de la: “Razón financiera frente a razón social: la reforma del sistema público y el impulso a la previsión privada de pensiones”, *Aranzadi Social Vol. V Parte Estudio*, 1998, <http://westlaw.es> .
- FUENTES PERDOMO, J.:
  - “Normas contables para entidades no lucrativas: panorama internacional y situación en España”, *Partida Doble*, n.º 158, 2004.
  - “La reforma contable en las entidades sin fines de lucro: perspectivas de futuro”, *Técnica Contable*, n.º 693, 2007.
  - “La determinación del resultado en las organizaciones sin fines lucrativos: principios contables de aplicación”, en *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, Universidad de la Rioja, 2007.
- GALAPERO FLORES, R.:
  - “Derecho de deducción de las cuotas de IVA soportado por trabajos realizados sobre bienes de inversión que son traspasados al patrimonio privado del empresario. Sentencia comentada: STJCE de 17 mayo 2001 (TJCE 2001, 142) (Asuntos acumulados C 322/99 y C 323/99. Finanzamt Burgdor/Hans-Georg Fischer. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann/Klaus Brandenstein)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 11, 2002, <http://westlaw.es> .

- “Incidencia del IRPF y del IVA en los elementos afectos”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, n.º 18, 2004, [http://www.madrid.org/comun/rev\\_juridica](http://www.madrid.org/comun/rev_juridica)
- GARAY GONZÁLEZ, J.A. y GARCÍA DE LA IGLESIA, I.: “Empresas constructoras: costes e ingresos de la obra en curso de ejecución”, *Técnica Contable*, n.º 600, 1998.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 13, 2007, <http://westlaw.es>.
- GARDE GARDE, J.: “El criterio del devengo y la prescripción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 11, 2004, <http://westlaw.es>.
- GARRIDO GARCÍA, J. M.: *Las instrucciones en el contrato de comisión*, Civitas, 1995.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F.: “La práctica contable en las entidades no lucrativas: obligaciones formales”, *Partida Doble*, n.º 149, 2003.
- GIRÓN TENA, J.: *Tendencias Generales del Derecho Mercantil Actual*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1985.
- GONZÁLEZ QUINTANA, Mª J.: “La cuenta de resultados en las entidades no lucrativas (ENL): propuestas de mejora”, *Partida Doble*, n.º 176, 2006.
- GONZÁLEZ QUINTANA, Mª J. y CAÑADAS MOLINA, E.: “Balance de situación de las entidades no lucrativas: contenido y propuestas de mejora”, *Partida Doble*, n.º 158, 2004.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “Conceptos jurídicos indeterminados y realidades económicas difusas en la Constitución de 1978”, en *Estudios de derecho Financiero y Tributario: homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense, Madrid 2003.

- GOTA LOSADA, A: “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento n.º 29/03, 2003.
- GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las Fundaciones y otras Entidades sin ánimo de lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 12, 2002, <http://westlaw.es> .
- GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: “El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones”, *Impuestos*, n.º 22, 1994.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M.:
  - “Contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario e Impuestos Especiales (I)”, *Técnica Contable*, n.º 651, 2003.
  - “Contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario e Impuestos Especiales (II)”, *Técnica Contable*, n.º 652, 2003.
  - “Contabilidad de las subvenciones, donaciones y legados”, *Técnica Contable*, n.º 661, 2004.
- HERRERA MOLINA, M. A.: “Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 1999.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Ed. COLEX, 1990.
- HERRERO de EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “La obligación tributaria principal”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Instituto de estudios Fiscales, 2004.
- HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (fiscalidad de fundaciones, otras entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo)*, Aranzadi, 2003.

- HUESCA BOADILLA, R.: “La nueva Ley General Tributaria: antecedentes, significado y posición en el ordenamiento jurídico”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A, Instituto de estudios Fiscales, 2004.
- IBAÑEZ GARCÍA, I.: “Consideraciones acerca de los aspectos formales para la aplicación de la prorrata especial en el IVA a la luz de la jurisprudencia comunitaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6/2002, <http://westlaw.es>
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC):
  - Consultas contables, <http://www.icac.meh.es> .
  - Resolución de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”, <http://www.icac.meh.es/conta2.htm> .
  - Resolución de 30 de julio de 1991, por el que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, <http://www.icac.meh.es/conta2.htm> .
  - Resolución de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, <http://www.icac.meh.es/conta2.htm> .
  - Resolución de 27 de julio de 1992 sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM), <http://www.icac.meh.es/conta2.htm> .
  - Resolución de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, <http://www.icac.meh.es/conta2.htm> .
  - *Libro Blanco de la Contabilidad*, 2002, [serviciosweb.minhac.es/apps/icac/nic/LIBROBLA.PDF](http://serviciosweb.minhac.es/apps/icac/nic/LIBROBLA.PDF) .



- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*, <http://www.icac.meh.es/reglanic.htm> .
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB): *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, <http://www.icac.meh.es/reglanic.htm> .
- JANSSON, E. y SALAS FUMÁS, V.: “Economía y fiscalidad del leasing”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, n.º 83, 1995.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones”, *Impuestos*, n.º 6 1995.
- KEYNES, J. M.: *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Macmillan Cambridge University, 1936.
- LACRUZ BERDEJO, J. L. *et al*: *Elementos de Derecho Civil II*, V. I, segunda edición, *Dikinson*, 2000.
- LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, sexta edición, Tecnos, 1995.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 111, 2004.
- LEE, G. A.: “Modern Financial Accounting”, *Walton on Thames, Nelson, Surrey*, 1981.

- LINARES GIL, M. I.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Instituto de estudios Fiscales, 2004.
- LONGÁS LAFUENTE A.: “STJCE 29.04.2004, Terra Baubedarf. As. C-152/02: Derecho a deducir el IVA soportado. Requisitos en cuanto al período impositivo de ejercicio del derecho a deducir”, <http://www.ief.es> .
- LÓPEZ AGUILAR, J. F. *et al*: “El hecho diferencial canario: ultra-periféricidad e insularidad”, <http://www.fulp.ulpgc.es/newweb/publicaciones> .
- LÓPEZ LIZ, J.: *El IVA en las operaciones financieras e inmobiliarias*, Bosch, 1987.
- LÓPEZ RIVAS, S.: “Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2004, <http://westlaw.es> .
- LOZANO ARGÜÉS, R.: “Ejemplos de aplicación de las consultas núms. 1, 2, 3 y 4 del BOICAC núm. 44, junio 2000”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2001, <http://westlaw.es> .
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988.
- MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Estudios Financieros*, n.º 250, 2004.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.:
  - “El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el contrato de obras”, *Estudios Financieros*, n.º 225, 2001.
  - “Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 108, 2003.

- MARTÍN ALBÀ, S.: “Gastos contables y gastos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Tesis Doctoral en la Universidad Pompeu Fabra*, 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos”, *Crónica Tributaria*, n.º 96, 2000.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas. Resolución comentada; RDGT de 22 de Mayo 2007”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6, 2007, <http://westlaw.es> .
- MARTÍN MARTÍN, J.: “La base imponible del IVA en las operaciones entre partes vinculadas”, *Estudios Financieros*, n.º 274, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho financiero y tributario*, quinta edición, Tecnos, 1994.
- MARTÍN SALCINES, F.: “El régimen simplificado de la contabilidad: una norma de escasa utilidad”, *Partida Doble*, n.º 159, 2004.
- MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: “Análisis de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del nuevo Reglamento (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril)”, *Impuestos*, Vol. 14, n.º5, 1998.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones”, *Carta Tributaria*, n.º 51, 1984.

- MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública y el IVA: doctrina de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 7, 2002, <http://westlaw.es> .
- MATA SIERRA, Mª T.:
  - “Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA (I)”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 1994, <http://westlaw.es> .
  - “Consideraciones sobre la permanencia del tipo cero en la normativa reguladora del IVA (y II)”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 1994, <http://westlaw.es> .
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La exigibilidad de los tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 30, 1981.
- Memento práctico Francis Lefebvre: IVA, 2004, Ediciones Francis Lefebvre, 2004.
- MIRANDA PÉREZ, A.: “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III Parte Estudio, 1997, <http://westlaw.es> .
- MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía. Teoría y política*, tercera edición, McGraw-Hill, 1993.
- MOLINA SÁNCHEZ, H.: “La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro”, *Técnica Contable*, n.º 590, 1998.
- MOLINS CODINA, J.: “El “leasing”: aspectos legales, fiscales, financieros y contables”, *Finanzas & contabilidad*, n.º 24, 1998.
- MORALA GÓMEZ, Mª B.: “Los ingresos diferidos”, *Técnica Contable*, n.º 541, 1994.

- MORENO ROJAS, J.: *Contabilidad y fiscalidad: diferencias entre el resultado contable y base imponible en el impuesto sobre sociedades*, Universidad de Sevilla, 1997.
- MORENO VALERO, P. A.: “Situación actual de la armonización del IVA y perspectivas de futuro”. *Hacienda Pública Española*, n.º 152, 2000, <http://westlaw.es> .
- MUÑOZ MACHADO, S.: “Asociaciones, fundaciones y tercer sector”, en *Derecho Administrativo II: Organización Administrativa*, Coordinador MUÑOZ MACHADO, S., 2002, <http://www.iustel.com> .
- NAVARRO GARCÍA, J. C.: “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (II): el autoconsumo”, *Técnica Contable*, n.º 524-525, 1992.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. J.: “Hecho Imponible. No sujeción y exención”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- OBESO RIESS, C. y PICH ROSELL, V.: “El devengo del IVA en las ejecuciones de obras inmobiliarias (comentarios al informe elaborado por el Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo de 22 de mayo de 2002)”, *Estudios Financieros*, n.º 233-234, 2002.
- OLIVA BLÁZQUEZ, F.: “Leasing simulado y compraventa a plazos simulada (comentario a la STS 15 junio 1999)”, *Revista de Derecho Patrimonial*, n.º 4, 2000, <http://westlaw.es> .
- OLIVERAS SOBREVIAS, E. *et al*: “El concepto de imagen fiel entre los auditores españoles”, *Técnica Contable*, n.º 611, 1999.
- ONDARRA ERDOCIA, J.: “IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. I Parte Estudio, 1999, <http://westlaw.es> .

- PALAO TABOADA, C.: “Distinción entre patrimonio empresarial y privado a efectos del IVA”, capítulo de la obra colectiva: *El I.V.A. en el sistema tributario español, Vol. I*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, M<sup>a</sup>. R.:
  - *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1995.
  - “La adaptación de la normativa española en materia de IVA a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 266, 2007.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ *et al*: *Las asociaciones: régimen contable y régimen fiscal*. Aranzadi, 2004.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.:
  - “Los establecimientos de carácter social y las exenciones del IVA. Sentencia Comentada: STSJ de Cataluña, 19 de febrero de 2004”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 14, 2004, <http://westlaw.es> .
  - ¿Cuándo estamos ante un convenio de colaboración en actividades de interés general?, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 6, 2005, <http://westlaw.es> .
  - “El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 7-8, 2005, <http://westlaw.es> .
- PEÑA GONZÁLEZ, C.: “Los contratos de tracto sucesivo”, <http://www.derecho.udp> .
- PÉREZ CALDERÓN, E.: “Tratamiento contable de las Aplicaciones Informáticas”, *Partida Doble*, n.º 154, 2004.

- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “El devengo en las operaciones a plazo: consecuencias respecto a la normativa aplicable”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2003, <http://westlaw.es> .
- PINDADO GARCÍA, J.: *Gestión de tesorería en la empresa*, Universidad de Salamanca, 2001.
- PONT CLEMENTE, J. F.: *La exención Tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, 1986.
- PORFIRIO CARPIO, L.: “El leasing (II)”, en *Derecho Mercantil*. Coordinador ILLESCAS ORTIZ, R., 2002, <http://iustel.com> .
- POVEDA BLANCO, F.: “Aplicación del principio de neutralidad en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Ponencia presentada al *V Congreso Nacional de Economía, Las Palmas de Gran Canaria*, diciembre de 1995.
- QUER PERAMIQUEL, A.: *Tratamiento contable del IVA*, Ed. Pirámide, 1997.
- RAMÍREZ CÓRCOLES, Y.: “Activos intangibles visibles: identificación y reconocimiento contable”, *Partida Doble*, n.º 154, 2004.
- RAMOS GIL, R.: “Los obligados tributarios”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Coordinador MARTÍNEZ LAFUENTE A. Instituto de estudios Fiscales, 2004.
- RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 15, 2006, <http://westlaw.es>

- RODRÍGUEZ ARIZA, L. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, M.<sup>a</sup> del R.: “Consideraciones fiscales y contables del patrimonio histórico en las entidades sin ánimo de lucro», *Turismo cultural y urbano*. Coordinador VICENTE BLANQUER, D., Tirant lo Blanch, 2004.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los contratos de arrendamiento financiero en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 1996, <http://westlaw.es> .
- RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.: “La NIC 18: Ingresos”, *Partida Doble*, n.º 160, 2004.
- RODRIGUEZ CABRERO, G.: “La economía política de las organizaciones no lucrativas”, *Economistas*, n.º 83, 2000.
- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A.: “El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de Gestión”, *Acciones e Investigaciones Sociales*, n.º 20, 2006.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: “La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006.
- ROMERO LÓPEZ, C.: *Introducción a la financiación empresarial y el análisis bursátil*, Alianza Universidad Textos, 1987.
- ROMERO LÓPEZ, C. y CAÑAS MADUEÑO, J. A.: “Modelos financieros de caja óptima”, *Revista Española de Financiación y contabilidad*, Vol. 12, n.º 40, 1983.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E.:
  - “Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico”, *Estudios Financieros*, n.º 278, 2006.
  - “La información contable en las fundaciones. Situación actual y perspectiva de futuro”, *Partida doble*, n.º 186, 2007.



- RÚA ALONSO DE CORRALES, E. y VARA VARA, M.: “La información Económico financiera de las fundaciones”, *Partida Doble*, n.º 124, 2001.
- RUIZ GARIJO, M: “Requisitos fiscales de la entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, <http://westlaw.es> .
- RUÍZ OLANBUÉNAGA, J. I. (Director): *El sector no lucrativo en España*, Fundación BBV, 2000.
- RUIZ OLANBUÉNAGA, J. L.: “El sector no lucrativo en España”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 37, 2001.
- SÁEZ TORRECILLA, A.:
  - *Contabilidad general Vol. 1*, cuarta edición, 1995.
  - *Contabilidad general Vol. 2*, cuarta edición, 1996.
- SAINZ DE BUJANDA, F.:
  - “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XV, n.º 45, 1965.
  - “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XV, n.º 60, 1965.
- SAJARDO MORENO, A: “La economía de la colaboración entre el Sector Público y el Sector No Lucrativo: posibilidades y límites de una oferta mixta de bienestar social”, *Hacienda Pública*, 141/142, 1997.
- SALAMON, LASTER M.; ANHEIER, HELMUT K: *Defining the nonprofit sector. A cross-national analysis*, Manchester University Press, 1997.
- SALAMON, LASTER M.; ANHEIER, HELMUT K.; SOKOLOWAKI, S. WOJCIECH, and associates: *The Emerging Sector: A Statistical Supplement*, The Johns Hopkins University Institute for Policy Studies, Baltimore 1996.

- SALGADO PEÑARRREDONDA, C.: “Hecho imponible y devengo: su caracterización en el Derecho Español”, *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982.
- SALVADOR MONTIEL, M<sup>a</sup> D.: “Reforma de la legislación mercantil en materia contable: efectos tributarios sobre la base imponible el Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, n.º 177, 2006.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (V): El hecho imponible”, en *Derecho Tributario: Parte especial*, Coordinador FALCÓN Y TELLA, R., 2002, <http://www.iustel.com>.
- SANZ GADEA, E.:
  - “La imputación temporal de ingresos y gastos (I)”, *Estudios financieros*, n.º 197-198, 1999.
  - “La imputación temporal de ingresos y gastos (II)”, *Estudios financieros*, n.º 199, 1999.
  - “La imputación temporal de ingresos y gastos (III)”, *Estudios financieros*, n.º 200, 1999.
  - “La imputación temporal de ingresos y gastos (IV)”, *Estudios financieros*, n.º 201, 1999.
  - “Problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades en el contexto internacional”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 20, 2003, <http://westlaw.es>.
  - “Ley 62/2003, Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades”, *Estudios Financieros*, n.º 251, 2004.
- SECRETARÍA GENERAL DE COMERCIO EXTERIOR:
  - *Circular de 27 de noviembre de 1998*.
  - *Circular de 13 de diciembre de 2001*.

- SIMÓN ACOSTA, E.:
  - “Fraude de ley y bonos austriacos (II). Sentencias comentadas: SSTSJ de Navarra de 11-6-2001”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 8, 2001, <http://westlaw.es> .
  - “La prorrata del IVA: Problemas pendientes”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 688, 2005, <http://westlaw.es> .
- SOLER, OSVALDO H.: “Cuestionamiento de la justificación jurídica de los regímenes de retención”, *Periódico Económico Tributario*, 24 de enero de 2007. Buenos Aires.
- SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, 1983.
- SORIANO BEL, J. M.: *Tributación de Promotores, Constructores y Arrendadores de inmuebles*, cuarta edición, CISS, 2002.
- SUÁREZ SUÁREZ, A.: *Decisiones óptimas de inversión y financiación en la empresa*. 20ª edición, Ediciones Pirámide, 2003.
- URÍA GONZÁLEZ, R.: *Derecho Mercantil*, vigésimo tercera edición, Marcial Pons, 1996.
- VARONA ALABERN, J. E.: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, 1991.
- VATTIER FUENZALIDA, C.: *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, Universidad de Burgos, 1999.
- VEIGA POMBO, M.: “Problemática del IVA en la permuta de terrenos por edificación futura”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 20, 2004, <http://westlaw.es> .

- VELA BARGUES, J. M.: “Algunas referencias en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro: una especial referencia contable a las fundaciones”, *Técnica contable*, n.º 544, 1995.
- VELA BARGUES, J. M., ARNAU PARADÍS, A. y LABATUT SERER, G.: “Análisis de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin finalidad lucrativa”, *Estudios Financieros*, n.º 204, 2000.
- VELARDE ARAMAYO, M. S.: “El concepto de devengo en el impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas”, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 50, 1995.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F: “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. X, n.º 39, 1960.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A.:
  - “El IVA y las operaciones de comercio internacional”, *Crónica Tributaria*, n.º 92, 1999, <http://westlaw.es> .
  - “Subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al IVA (comentario a la sentencia del TJ de las comunidades Europeas de 22-11-2001, asunto C-184/00)”, *Estudios Financieros (legislación, consultas y jurisprudencia)*, n.º 226, 2002.
  - “Novedades tributarias para el año 2002 en materia del IVA”, *Estudios Financieros*, n.º 227, 2002.
  - “Novedades introducidas por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2003 en materia de IVA (Ley 53/2002)”, *Estudios Financieros*, n.º 240, 2003.
- VILASECA I MARCET, J. M.: “Régimen tributario de las fundaciones privadas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 173, 1984.

- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M. A.: “Tratamiento contable del arrendamiento financiero”, *Técnica Contable*, n.º 461, 2002.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, 1993.
- ZURDO RUIZ- AYÚCAR, J.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; ZURDO RUIZ- AYÚCAR, I.: “Gravamen por IVA de las ayudas comunitarias al consumo de aceite de oliva”, *Impuestos*, tomo II, 1992.