**TRIBUTACIÓN EN EL IVA  E ITP DE LAS ONGS**

**Miguel Gil del Campo, Inspector de Finanzas del Estado**

         Su normativa reguladora está en la **Ley 37/1992, de 28 de Diciembre (BOE 29 de Diciembre) y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre por el que se aprueba el Impuesto sobre el Valor Añadido**.

         Señala el artículo 1 de la Ley 37/1992 que el IVA 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.

Su **hecho imponible** se regula en el artículo 4 cuyo número uno señala que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial de 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

             La asignación de la condición de empresarios o profesionales les viene dado a un sujeto por la realización, precisamente, de actividades de esa naturaleza, salvo determinados supuestos a los que la ley les atribuye esa condición aunque no realicen esas actividades (sociedades mercantiles, que son sujetos pasivos del IVA en todo caso).

             Como en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, también aquí se consideran actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Con carácter no exclusivo, se considera que tienen esta condición las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales o artísticas.

             Las ONGs tendrán la consideración de sujetos pasivos del Impuesto por el mero hecho de realizar prestaciones de servicios de carácter no gratuito, como puedan ser el cobrar cuotas a sus asociados, recibir subvenciones por proyectos de diversas entidades, realizar ventas de bienes para financiar las actividades de la organización etc. Tendrán que analizar todas y cada una de sus actividades que no realicen de forma gratuita (o que aún no siendo lucrativas se presten a personas vinculadas a ella, como puedan ser sus propios socios o parientes, así la Consulta de la DGT de 09-04-1986 no consideró exentos los servicios de bar prestados por una asociación de vecinos a sus miembros, aunque no tengan finalidad lucrativa y la Consulta de la DGT de 10-4-1986 tampoco amparó con la exención a los servicios de labores agrarias – arado, abonado y recolección – prestados por una cooperativa a sus socios) y determinar si les es de aplicación alguno de los supuestos de no sujeción o de exención y, si no lo es, determinar el tipo de gravamen aplicable, si el general del 16% o alguno de los tipos reducidos del impuesto.

        A las ONGDs que trabajen en el ámbito de la Cooperación al Desarrollo les resulta de aplicación la exención del artículo 20.uno.8 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada en este número por la LCD, cuya disposición adicional segunda añade la letra “l) Cooperación al Desarrollo” a la lista de prestaciones de servicios de asistencia social que se consideran exentos, siempre y cuando sean realizados por entidades de Derecho Público o entidades o  establecimientos privados de carácter social.

             El artículo 20.3 establece los **requisitos** que las entidades privadas tienen que cumplir para ser consideradas de **carácter social**; para las prestaciones del número 8 son las siguientes:

             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.

             Este régimen de exención es **rogado** de modo que las entidades deben solicitar expresamente su concesión. El **procedimiento de reconocimiento** se regula en el artículo 6 del R.D. 1624/1992, de 29 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece lo siguiente:

             “ Las entidades o establecimientos 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 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.”

             La Dirección General de Tributos en consulta de 26-07-1995 estableció que el carácter social exigible a estas entidades nunca se da en las sociedades con forma mercantil (esto es, anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, comanditarias simples y comanditarias por acciones, por lo que se refiere a las formas generales).

             Esta exención alcanzará a las cuotas que se cobran a los asociados, siendo dudoso que abarque a las subvenciones recibidas por entes públicos, pero claramente  no alcanzará en cambio a otras posibles entregas de bienes que pueda realizar la ONGD como venta de reproducciones de obras de arte, venta de Christmas, venta de regalos de Navidad etc, o a otras prestaciones de servicios como la organización de espectáculos. En todos estos casos no amparados por la exención el tipo impositivo aplicable será el 16% (artículo 90 Ley 37/1992).

             La exención se aplica sobre las cuotas que tenga que repercutir la ONG por los servicios que ella presta, por ejemplo a un Ayuntamiento por organizarle un concierto de sensibilización, y siempre y cuando se perciba algún tipo de contraprestación por ese servicio. En cambio, la exención no se aplica respecto de los insumos que reciba la ONG que irán todos con su correspondiente IVA. Las consultas de la DGT de 11-02-1986 y 04-03-1986 consideraron que no se aplica la exención a los servicios o bienes que recibieran los sujetos pasivos, como son los arrendamientos de locales ocupados por ellos como sede de su actividad. Tampoco estarían exentas por este número, por poner un ejemplo, servicios no gratuitos prestados por los asociados a la ONG vía arrendamiento de servicios.

             En efecto, al tratarse de una exención limitada, esto es, no plena en el sentido de permitir la deducción de las cuotas soportadas en las anteriores cadenas de producción/distribución, no supone un gran beneficio para el sujeto pasivo que disfruta de ella, puesto que interrumpe el mecanismo de las deducciones de impuesto y, por tanto, para recuperar el IVA satisfecho en los insumos, los sujetos pasivos tendrán que trasladar a los precios las cuotas soportadas que no pudieron deducirse.

             Es el artículo 94 de la Ley 37/1992 el que determina cuáles son las operaciones que determinan el derecho a la deducción estableciendo que:

             ”Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinan el derecho a las deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

.....

            a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

             La realización de actividades exentas junto con otras que no tienen este carácter originará que en cuanto al régimen de deducciones se deberá aplicar la regla de prorrata establecida en los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992. Aún cuando para ver su incidencia real sería necesaria la realización de los correspondientes cálculos sobre un caso real concreto, probablemente a la entidad le resultará más beneficiosa la aplicación de la prorrata especial del artículo 103, frente a la prorrata general del artículo 102. Para ello deberá solicitarla en los plazos establecidos en el artículo 28 del R.D. 1624/1992, esto es, en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deba surtir efecto o, en su caso, dentro del mes siguiente al comienzo de las actividades.

             Simplificando la regulación que se establece en el artículo 106, la aplicación de la prorrata especial supone la deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se hayas utilizado exclusivamente en las entregas o prestaciones de servicios no exentos y, adicionalmente, las deducción de un porcentaje del resto de las cuotas de IVA soportadas similar  a la proporción que representen las operaciones no exentas respecto del total de operaciones exentas y no exentas realizadas por la entidad.

 Establece el artículo 102 uno. de la Ley 37/1992 que: “La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

 Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo”.

             Respecto del cálculo de la prorrata general el art. 104 dos señala que el porcentaje de deducción de la regla de prorrata se determinará multiplicando por 100 el resultado de una fracción en  la que figuren:

            “1ºEn el numerador.....

            2º En el denominador, el importe total determinado para el mismo periodo 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 o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2 , número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción”.

***TRIBUTACION EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.***

Como se indica en el Memento Fiscal[[1]](http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ongs.htm%22%20%5Cl%20%22_ftn1%22%20%5Co%20%22%22%20%5Ct%20%22_self) el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que grava diversos **hechos imponibles agrupados en tres modalidades:**

             a)-Transmisiones patrimoniales onerosas: grava el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares

             b)-Operaciones societarias: contempla los aspectos más relevantes de la financiación empresarial, derivados del contrato de sociedad y los desplazamientos patrimoniales ligados al mismo, como la constitución de sociedades, fusión etc.

            c)-Actos jurídicos documentados: grava la formalización de los actos jurídicos en documentos notariales o mercantiles

Se trata de un tributo cuyo rendimiento se halla **cedido** a las Comunidades Autónomas, aunque su competencia normativa la tiene el Estado.

             El artículo 45 I A) del Texto Refundido establece **dos exenciones subjetivas** que pueden afectar a las entidades sin ánimo de lucro:

             La letra b) de este apartado se refiere a:

             “Los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de Previsión Social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración.”

             Y la letra c) señala:

             “Las asociaciones declaradas de utilidad pública dedicadas  a la protección, asistencia o integración social de la infancia, de la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalías físicas o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedades en fase terminal, con los requisitos establecidos en el apartado b) anterior.”

 La **Ley de Cooperación al Desarrollo** ha extendido la exención de la letra c) a las citadas asociaciones declaradas  de utilidad pública cuando realicen aquéllos fines en el marco de la cooperación al desarrollo; dice el **artículo 35.2**:

             “La exención subjetiva prevista en el artículo 45 I A c) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resultará de aplicación a las entidades contempladas en el mismo que realicen las actividades a que dicho precepto se refiere en el marco de la cooperación al desarrollo.”

***1. Naturaleza y requisitos materiales.***

El carácter de **exención subjetiva** que el propio apartado A) declara (su encabezamiento es  “gozarán de una exención subjetiva”)implica que los sujetos pasivos disfrutarán de la exención respecto de cualquier acto que realicen, siempre que vaya destinado al cumplimiento de sus fines. Se trata de una exención normalmente más amplia que las objetivas, que se atribuyen a actos concretos realizados por cualquier sujeto.

            Por lo que se refiere a la exención de la letra b) el precepto recoge dos tipos de sujetos: **los establecimientos y las fundaciones**. La atribución de un marco jurídico a estas últimas resulta fácil después de la Ley 30/1994  que las define y regula pero, por el contrario, con el término de “establecimiento” se vuelve a una terminología anterior a esta Ley, de difícil encuadre normativo al tratarse de un concepto jurídico indeterminado.

             Los fines que tienen que perseguir los establecimientos o fundaciones para gozar de la exención subjetiva son, exclusivamente, **benéficos, culturales, de Previsión Social, docentes y científicos**. Esta enumeración es mas limitada que la recogida en la letra a) del artículo 42.1 de la Ley 30/1994 donde se recogen otros fines como los de cooperación al desarrollo, deportivos, de economía social y de defensa del medio ambiente.  Resulta decepcionante que la Ley de Cooperación al Desarrollo  no haya ampliado la exención de esta letra b)  a las fundaciones o establecimientos que operen en el marco de la Cooperación al Desarrollo, puesto que puede ser problemática la asimilación de este fin a alguno de los enumerados en esa letra.

             Para Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren[[2]](http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ongs.htm%22%20%5Cl%20%22_ftn2%22%20%5Co%20%22%22%20%5Ct%20%22_self) el requisito que establece la letra b) de que los establecimientos o fundaciones estén **“debidamente clasificados”** se entenderá cumplido por el hecho de que las fundaciones se encuentren inscritas en el Registro Especial previsto en su ley específica y que en sus estatutos inscritos figure como fin fundacional alguno de los que contempla esa letra b).

             Por último en esta letra se recogen los requisitos de **gratuidad**de los órganos de administración y gobierno y de **rendición de cuentas** a la Administración, también establecidos en la Ley 30/1994 y su antecedente el artículo 5.2 de la Ley 61/1978. Estos requisitos son también aplicables a las asociaciones declaradas de utilidad pública que gocen de la exención de la letra c) del artículo 45 I A).

             Si ya resulta criticable que se  haya sido tan limitativo respecto de las finalidades que deben perseguir las asociaciones declaradas de utilidad pública para gozar de la exención subjetiva (sólo fines sociales), comparado con el amplio elenco de fines que se permite tener a las fundaciones, resulta injustificable que la Ley de Cooperación al Desarrollo haya limitado todavía más el ámbito de aplicación de la exención; una interpretación literal del precepto 35.2  parece exigir, cumulativamente, que se deban cumplir los fines sociales junto con los de cooperación al desarrollo.  Quedan totalmente desamparados otros ámbitos de la cooperación al desarrollo, como la cooperación económica, la relacionada con el medio ambiente o el Comercio Justo.

***2. Requisitos formales. Reconocimiento.***

Señala el párrafo 2º de la letra b) del artículo 45 I A) que:

            “El beneficio fiscal se concederá o revocará para cada entidad por el Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se determine.”

             Estamos una vez más ante una exención **“rogada”**, esto es, que su disfrute exige una declaración expresa por parte de la Administración Tributaria.

             El procedimiento para su acreditación se ha regulado en el **artículo 89 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo,** iniciándose por una **solicitud** presentada por el sujeto pasivo en la que se aporte justificación de los siguientes hechos:

 1.      Inscripción de la fundación en el Registro correspondiente.

 2.      A efectos de la debida clasificación, informe favorable del órgano de protectorado correspondiente de que el establecimiento o fundación cumple con alguno de los fines señalados en el artículo 88.I.A).b) de este Reglamento o, tratándose de asociaciones, la declaración de utilidad pública de la asociación solicitante.

 3.      Gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales.

 4.   Compromiso de rendir cuentas a la Administración.

             A la solicitud deberá acompañarse copia auténtica de los estatutos o reglamentos por los que se gobierne la entidad solicitante.

             La concesión de la exención queda condicionada a que se mantengan los elementos o circunstancias que se tenían en el momento del otorgamiento; las oficinas liquidadoras y la Inspección Financiera y Tributaria podrán, por vía de la comprobación o por vía de la inspección, solicitar  periódicamente la justificación de que se mantienen esas circunstancias. En el caso de que no se mantengan, el Ministerio de Economía y Hacienda revocará la concesión, previo expediente tramitado con audiencia del interesado en el que se justifique tal incumplimiento.

             Como en el caso de los beneficios fiscales de la Ley 30/1994, los efectos de la exención se producirían a partir de su reconocimiento por el Ministerio de Economía y Hacienda.

             Aunque de acuerdo con la Ley 14/1996, de 30 de Diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias éstas asumen, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación e inspección de este impuesto, el artículo 15 ha enumerado dentro de las competencias que no son objeto de cesión los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en este impuesto.

***3.  Actos jurídicos amparados por la exención.***

Al tratarse de una exención subjetiva su contenido abarca las **tres modalidades** de hecho imponible reguladas en el mismo: transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

             No obstante, como difícilmente una fundación o asociación puede incurrir en los hechos imponibles de la modalidad de operaciones societarias el ámbito real de la exención transcurrirá normalmente por las otras dos modalidades, teniendo especial relevancia cuando se trate de adquisiciones onerosas de inmuebles, derechos reales o arrendamientos de los mismos.

             De todas formas se aplicará la exención siempre y cuando a la entrega correspondiente no le sea aplicable el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que si lo es, la entidad sin ánimo de lucro deberá satisfacer ese impuesto al transmitente y, además, por la índole de los servicios que realiza no podrá deducirse el correspondiente IVA soportado, o lo podrá hacer sólo en parte (regla de prorrata).

             La delimitación entre el ITPAJD y el IVA se recoge en el artículo 7.5 del Texto Refundido que dice:

             “Tampoco estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamiento de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

[[1]](http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ongs.htm%22%20%5Cl%20%22_ftnref1%22%20%5Co%20%22%22%20%5Ct%20%22_self) A.A.V.V.: “Memento Fiscal 1998”. Francis Lefebvre. Madrid, 1998.

[[2]](http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ongs.htm%22%20%5Cl%20%22_ftnref2%22%20%5Co%20%22%22%20%5Ct%20%22_self) DIAZ DE MONASTERIO-GUREN, Felix: “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos”. Editoriales de Derecho reunidas. Madrid, 1998.