INFORME 3/2013

INFORME QUE EMITE LA COMISIÓN JURÍDICA DEL CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA SOBRE EXENCIONES IVA

1.- ANTECEDENTES

Durante los últimos meses la Comisión jurídica del Consejo General de la Abogacía Española ha recibido numerosas consultas procedentes de distintos Colegios de Abogados relativas a la aplicación de la exención prevista en número 12 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA).

El presente informe tiene por objeto exponer de forma general la normativa reguladora de esta exención y los requisitos que aquella exige para su aplicación. Debe tenerse presente que la determinación de si dicha exención es o no aplicable a las concretas prestaciones de servicios realizadas por cada Colegio Profesional, requerirá el estudio detallado de las condiciones y circunstancias en que se desarrollan esas prestaciones a los efectos de determinar si las mismas se ajustan o no lo señalado por el ordenamiento tributario.

2.- NORMATIVA COMUNITARIA

Como resulta sabido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es una figura tributaria armonizada por la normativa de la Unión Europea. Aunque la regulación comunitaria adopta la forma de Directiva, es decir, de una norma dirigida a los Estados miembros que éstos han de trasponer al derecho interno, el grado de detalle de la misma es tal que deja muy escaso margen a los Gobiernos Nacionales en esa tarea.

Resulta por ello conveniente, tener presente la normativa comunitaria sobre el IVA y la interpretación que de la misma ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Directiva 1977/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, regulaba la exención que nos ocupa en su artículo 13, primero de su Título X dedicado a las Exenciones, con las siguientes palabras:

> *"Artículo 13. Exenciones en el interior del país*
>
> *A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general*
> *1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:*
>
> *(…)*
>
> *l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros e 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;*
>
> *(…)*
>
> *2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos 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 apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:*
>
> *- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficias, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;*
>
> *- 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;*
>
> *- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios*

inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;
- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

La Directiva 1977/388/CEE ha sido derogada por la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, por la que se establece el Sistema común del impuesto sobre el valor añadido. No obstante, la misma exención se regula en los artículos 132 y 133 de la nueva norma, con una redacción casi idéntica a la anterior:

"Artículo 132.

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
(…)
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;
(…)

Artículo 133.

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 apartado 1 del artículo 132 , 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;*
>
> *d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA".*

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció en numerosísimas ocasiones sobre la interpretación que había de darse a la Sexta Directiva, conformando un cuerpo jurisprudencial que entendemos perfectamente aplicable a la interpretación y aplicación de la Directiva 2006/112/CEE, dada la similitud de las redacciones de ambas normas.

Sin perjuicio de las sentencias que se citarán más adelante en relación con concretos aspectos de la exención objeto de nuestro estudio, conviene reseñar en este momento algunas sentencias que contienen importantes declaraciones sobre el ámbito de aplicación del IVA y la interpretación que ha de darse a las exenciones del mismo.

Señalaremos ante todo, que el Tribunal de Justicia ha destacado en múltiples ocasiones la amplitud del ámbito de aplicación del impuesto y que todas las exenciones al mismo han de ser expresas y precisas. En este sentido podemos citar la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 26 marzo 1987, Caso Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos (TJCE 1987\64), en la que se declaró:.

> *"6 Para determinar si los notarios y los gerechtsdeurwaarders deben considerarse sujetos pasivos del IVA en los Países Bajos por sus funciones públicas ejercidas a cambio de una remuneración, conviene que recordemos que* ***la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto con las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en el apartado 1 de su artículo 4 como sujeto pasivo a aquél que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.***

7 El apartado 2 del artículo 4 define el concepto de actividades económicas como aquéllas que engloban todas las actividades propias de un fabricante, de un comerciante o de un prestatario de servicios, incluido el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

8 El análisis de estas funciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, en la medida en que se contemplan todas las prestaciones de servicios de las profesiones liberales, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados.
(…)

19 Como se ha hecho constar con ocasión del análisis del concepto de actividades económicas, ***la Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben ser expresas y precisas****".*

La idea de la necesidad de interpretar las exenciones contempladas en la normativa comunitaria sobre el IVA de forma restrictiva, se recoge también en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta), de 15 junio 1989, Caso Stichting Uitvoering Financiële Acties contra Staatssecretaris van Financiën (TJCE 1989\146):

"11. Por lo que respecta al régimen de exenciones establecido por esta Directiva, resulta de su undécimo considerando, que ***estas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que, como precisó este Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de marzo de 1987, antes citada, deben situarse en el contexto general del sistema común el Impuesto sobre el Valor Añadido establecido por la Sexta Directiva.***

12. En cuanto al alcance de las exenciones previstas de este modo, conviene recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión contra Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2655), subrayó que ***si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales o funcionales****. En la citada sentencia, este Tribunal precisó también que el artículo 13 de* ***la Sexta Directiva no excluía todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada.***

13. De lo que precede resulta que ***los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo"****.*

Por otra parte, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) ha venido a reconocer efecto directo a las normas que, sobre exenciones contenía la Sexta Directiva, en su sentencia de 6 noviembre 2003, Caso Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie contra Finanzamt GieBen (TJCE 2003\375)[1]:

78 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/1981, Rec. p. 53, apartado 25; de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/1991, Rec. p. I-2615, apartado 17; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/1999, Rec. p. I-7717, apartado 36, y Kügler, antes citada, apartado 51), ***en todos los casos en que las disposiciones de una directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado medidas de aplicación dentro del plazo prescrito, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.***

79 Por otra parte, aunque el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva disponga que los Estados miembros deben aplicar las exenciones previstas «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de [dichas] exenciones [...] y de evitar todo posible fraude, evasión y abuso», ***un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención*** *(sentencia Kügler, antes citada, apartado 52).*

80 ***En cuanto al contenido de las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva****, debe señalarse que, a diferencia de lo que sostiene el Gobierno alemán,* ***estas disposiciones indican, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la***

[1] Véase en el mismo sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Sexta), de 10 de septiembre de 2002, Caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH contra Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (TJCE 2002\236).

> ***exención*** *[véase, por analogía, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 53, en lo que respecta al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva].*
> *81* ***El hecho de que estas disposiciones concedan a los Estados miembros una facultad de apreciación*** *para determinar, por una parte, los establecimientos que no son de «Derecho público», pero que pueden acogerse a la exención prevista en dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), así como, por otra parte, las profesiones sanitarias a las que se puede conceder la exención prevista en la letra c) del mismo apartado,* ***no impide a los particulares que, según indicios objetivos, realicen las prestaciones de interés general a las que se refieren dichas exenciones, invocar directamente las disposiciones de la Sexta Directiva contra cualquier disposición nacional que no sea conforme a esta Directiva".***

A nuestro juicio, aunque la sentencia transcrita no se refiere a la concreta exención objeto de nuestro estudio, la doctrina en ella establecida es plenamente aplicable a nuestro caso.

3.- NORMATIVA NACIONAL

La normativa comunitaria arriba transcrita fue transpuesta al ordenamiento jurídico español en primer lugar, por el artículo 8 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las siguientes palabras:

> *"Artículo 8. Exenciones en operaciones interiores*
>
> *1. Están exentas de este Impuesto:*
>
> *(…)*
>
> *12º 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, además, no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distintas de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*
>
> *El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el Ministerio de Economía y Hacienda por el procedimiento que reglamentariamente se fije".*

La Ley 30/1985 fue derogada y sustituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, también del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, el artículo 20 de la nueva norma vino a regular la exención que nos ocupa de forma análoga, con las siguientes palabras:

> *"Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores*
>
> *Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*
>
> *(…)*
>
> *12. 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".*

Aunque esta Ley es anterior en el tiempo a la Directiva 2006/112/CEE, entendemos que el contenido del artículo 20.Uno.12 no requiere modificación alguna, en la medida en que se ajusta al mandato de la nueva Directiva.

No obstante el precepto transcrito ha sido objeto de reciente modificación por el artículo 68 de Ley núm. 17/2012 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. Como consecuencia de esta modificación, el último párrafo del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 ha quedado con la siguiente redacción:

> *"La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia".*

Es decir, se ha suprimido el previo reconocimiento de la exención por el órgano competente de la Administración tributaria para el disfrute de la exención.

No obstante lo anterior, para completar la exposición de la normativa española sobre la cuestión, recordaremos que el artículo 5 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece:

> *"Artículo 5. Reconocimiento de determinadas exenciones en operaciones interiores*
>
> *El reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las exenciones a que se refieren los números 6º y 12º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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".*

4.- EL JUEGO DE LAS EXENCIONES EN EL IVA

Antes de entrar en el examen detallado de los requisitos por la Ley del IVA para la aplicación de la exención recogida en su artículo 20.Uno.12, resulta conveniente recordar brevemente el funcionamiento del IVA y el juego de las exenciones en este impuesto.

Para ello resulta necesario tener presente que el sistema de gestión del IVA permite a los sujetos pasivos repercutir, sobre los receptores de los bienes por ellos entregados o de los servicios por ellos prestados, la cuota del IVA que corresponda a dichas

operaciones; y deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho para la adquisición de los bienes y servicios empleados para la realización de aquellas operaciones.

En definitiva, en el IVA se separan de forma nítida los conceptos de sujeto pasivo y contribuyente: el sujeto pasivo del IVA es la persona (empresario o profesional) que realiza las operaciones sujetas al impuesto, puesto que es ella la obligada al cumplimiento de las obligaciones surgidas de la relación jurídico tributaria (tanto las formales, como la relativa al pago de la cuota que corresponda); pero el contribuyente es el adquirente final de los bienes y servicios de que se trate, que en última instancia soporta la carga financiera que el impuesto supone al no poder repercutirla sobre otra persona.

Cuando una operación económica se considera exenta del IVA, el sujeto pasivo del impuesto (el empresario o profesional) no repercutirá al receptor de los bienes o servicios la cuota del IVA que, de no existir la exención, hubiera correspondido, lo que puede resultar beneficioso para su actividad económica al reducir la cantidad total (precio más IVA) que los terceros han de satisfacer por sus productos; o al suponer una reducción de sus cargas fiscales en el caso de que las circunstancias del mercado le impidan repercutir el impuesto sobre sus clientes. Pero si como consecuencia de esa exención no puede deducir de la cuota total por IVA a ingresar en el Tesoro Público las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de las operaciones exentas, se convertirá en contribuyente por estas cuotas.

Es el artículo 94 de la Ley del IVA el que establece qué operaciones generan derecho a deducción y cuáles no. La regla general es la recogida en su apartado Uno.1º.a), según la cual generan derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas con ocasión de la

adquisición o importación de los bienes y servicios precisos para su realización, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto sujetas y no exentas del IVA.

En consecuencia, por regla general, las operaciones exentas no generan derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas para la adquisición de los bienes y servicios empleados en la realización de aquellas (sin perjuicio de que el mismo artículo 94 de la Ley del IVA enumera determinadas operaciones que, aunque exentas, si generan derecho a deducción).

La doctrina ha puesto de manifiesto la paradójica situación en que se pueden encontrar las entidades sin ánimo de lucro como consecuencia de la exención de sus actividades. En este sentido se pronuncia CALVO VÉRGEZ, cuando señala:

> *"En estos supuestos* [en los que el IVA repercutido es inferior al IVA soportado] *el IVA soportado se convierte para la entidad en una carga adicional más, debido a la imposibilidad de deducir del posible IVA repercutido en sus adquisiciones de bienes y servicios. Así las cosas se obligaría también en estos casos a dichas entidades a tener que comportarse como consumidores finales de bienes y servicios que en realidad tienen otros destinatarios"*[2].

5.- LOS REQUISITOS DE LA EXENCIÓN.

Una vez expuesta la normativa comunitaria y nacional que regula la exención que nos ocupa y el funcionamiento general de las exenciones en el IVA, procede examinar de forma detallada los distintos requisitos exigidos por la Ley 37/1992 para la aplicación de la misma.

5.1 Ha de tratarse de una prestación de servicios con o sin entrega accesoria de bienes.

[2] CALVO VÉRGER, J. "El IVA en las entidades sin fin de lucro", Tirant lo Blanch, Valencia 2010, pág. 18.

El artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA, al definir la exención que nos ocupa, comienza señalando que ésta alcanzará a *"las prestaciones de servicios y a las entregas accesorias de las mismas"* que reúnen el resto de los requisitos que el mismo precepto establece.

En relación a esta referencia cabe hacer las siguientes consideraciones:

a) La exención establecida en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 tiene carácter objetivo.

El hecho de que la exención se defina en relación con determinadas prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las anteriores, nos permite calificarla como objetiva y ello a pesar de que el precepto se refiere a una determinada clase de organismos y entidades.

Esta cuestión fue abordada por la doctrina de forma casi inmediata a la publicación de la Ley del IVA de 1985. Así, MARTÍNEZ LAGO, apoyándose en las doctrinas de SAINZ DE BUJANDA sobre la inexistencia de las exenciones mixtas, estudiando la exención regulada en el artículo 8.1.12 de aquella Ley vino a concluir lo siguiente[3]:

> *"La Ley del impuesto sobre valor añadido nos dice que están exentas «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las mismas…». Resulta obvio que lo que se exonera de tributar es un dato objetivo, material, constituido por el presupuesto de hecho del impuesto que observamos (constituido, como señala el artículo 1 de la Ley 30/1985, por las «entregas de bienes y prestaciones de servicios…»); los hechos que se repuntan idóneos para someter a gravamen y que constituyen el hecho imponible del impuesto sobre valor añadido («…las entregas de bienes y 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», como dice el primer párrafo del número 1 del artículo 3de la Ley del impuesto) se ven especificados y acotados en el artículo 8.1.12, de manera que se genera un efecto jurídico distinto al nacimiento de la obligación tributaria: el efecto desgravatorio.*
>
> *Acudiendo al fundamento de la exención que establece la ley del IVA en el apartado 12 de artículo 8.1, es claro que, por su conducto, no se pretende tan sólo, ni siquiera primordialmente, favorecer al sujeto que, dada la estructura de la*

[3] MARTINEZ LAGO, MA. "Un tipo de operación exenta en el impuesto sobre el valor añadido a la luz del derecho comunitario". *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*. Repertorio Anual 1986, pags. 884 y 885.

exención –organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica- , ha de intervenir en la operación para que ésta quede desgravada. Lo que se persigue es que la operación, considerada a sí misma –esto es, las prestaciones de servicios y, en su caso, las entregas de bienes accesorias-, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan; es decir, ni para los organismos legalmente reconocidos, sin finalidades lucrativas y cuyos objetivos sean únicamente políticos, sindicales, etc., ni para los miembros o afiliados de tales organismos".

Para concluir afirmando:

"El presupuesto de hecho resulta, por tanto, el elemento de la relación tributaria en torno al cual se configura la exención que analizamos. La estructura de la norma jurídica que decreta la exención lo pone claramente de manifiesto; pues en ella pasa a primer plano, para declararlo exento, una clase de hechos, respecto a los que se exige la presencia o intervención de una persona, y no un sujeto determinado. La persona que interviene no asume la posición jurídica del titular de la exención, sino que pasa a constituir un «elemento constitutivo del presupuesto»"

La calificación de la exención como objetiva y no como subjetiva, no solo tiene un interés académico; también tiene consecuencias prácticas evidentes: la exención no alcanza a todas las operaciones realizadas por los organismos y entidades a las que se refiere el artículo, sino solo y exclusivamente a aquellas concretas prestaciones de servicios (con o sin entrega accesoria de bienes) que reúnan los requisitos establecidos en el precepto.

b) <u>Concepto de prestación de servicios.</u>

Definiéndose la exención en relación con las operaciones de prestación de servicios, resulta necesario acudir al concepto de "prestación de servicios" que la misma Ley 37/1992 ofrece.

Es el artículo 11.1 de la Ley el que se ocupa de definir este concepto, declarando:

"A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes".

El concepto de prestación de servicios en el IVA tiene, por lo tanto, un claro carácter residual[4], actuando como cláusula de cierre en la clasificación de los distintos tipos de hecho imponible.

Por ello, en el momento de aplicar la exención será necesario tener presente los conceptos que la propia Ley ofrece de entrega, adquisición intracomunitaria e importación de bienes: si la operación de que se trate puede ser calificada como perteneciente a cualquiera de estas categorías, la exención no será aplicable.

En este sentido conviene recordar que el artículo 8.1 de la Ley 37/1992, define con carácter general el concepto de entrega de bienes a efectos del impuesto como *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes"*; añadiendo que a *"estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía".* Además, el apartado 2 del mismo artículo 8 contiene una relación de operaciones que se consideran entrega de bienes; y el artículo 9 una serie de operaciones que se consideran asimiladas a entrega de bienes.

Por lo que se refiere al concepto de adquisiciones intracomunitarias, este se contiene en el artículo 15 de la Ley que considera como tal *"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".* Este concepto se completa con las operaciones asimiladas a la adquisición intracomunitaria de bienes que se enumeran en el artículo 16 de la Ley.

Por último el artículo 18 define el concepto de importación de bienes a efectos del impuesto, considerando como tal (i) *"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 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"*; o *"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*

[4] Así se califica por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 29), del Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de marzo de 2003 (RJ 2003\3809) y 9 de marzo de 2004 (RJ 2004\2355).

anterior". Como en los supuestos anteriores, esta definición ha de completarse con las operaciones asimiladas a la importación de bienes y que se enumeran en el artículo 19.

c) Concepto de entrega accesoria de bienes.

La referencia a las posibles entregas accesorias de bienes nos obliga a exponer la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con la liquidación de operaciones económicas complejas, es decir, de aquellas operaciones que no están formadas por una única entrega de bienes o una única prestación de servicios, sino por un conjunto de entregas o de prestaciones o de ambas conjuntamente.

A estos efectos es especialmente reveladora la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 10 de marzo de 2011, Caso Finanzamt Burgdorf y otros contra Manfred Bog y otros (TJCE 2011\50), que resume su anterior doctrina de la siguiente forma:

> *"52 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,* ***cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios*** *(véanse las sentencias antes citadas, Levob Verzekeringen y OV Bank[5], apartado 19, y Aktiebolaget NN[6], apartado 21).*
> *53 El Tribunal de Justicia también ha declarado, por una parte, que se desprende del artículo 2 de la Sexta Directiva que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y, por otra, que la operación consistente en* ***una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial*** *(sentencias antes citadas, Levob Verzekeringen y OV Bank, apartados 20 y 22, y Aktiebolaget NN, apartados 22 y 23).*

[5] Sentencia de 27 de octubre de 2005 (TJCE 2005\328).
[6] Sentencia de 29 de marzo de 2007. (TJCE 2007\71).

54 Además, se trata de una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, ***una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador*** *(véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30; Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 21; de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Rec. p. I-4983, apartado 18, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-0000, apartados 24 y 25).*

(…)

61 ***Para determinar si una prestación única compleja****, como es el caso de las prestaciones controvertidas en los diferentes litigios principales,* ***debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios», han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes*** *(véanse en este sentido, en particular, las sentencias Faaborg-Gelting Linien[7], antes citada, apartados 12 y 14; Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 27; Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 27, y de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Rec. p. I-0000, apartado 24).*

62 Asimismo, ha de precisarse que ***el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio*** *(véanse en este sentido, en particular, las sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 22, y Everything Everywhere, apartado 26)* ***y teniendo en cuenta, en el marco de una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de servicios en comparación con los de una entrega de bienes".***

En definitiva, de conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, una entrega de bienes puede quedar exenta del IVA, acogiéndose a la exención prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, cuando:

(i) esta entrega de bienes esté tan estrechamente ligada con la prestación de servicios, que pueda afirmarse que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial; y

(ii) a la vista de todas las circunstancias del caso, la operación ha de calificarse como prestación de servicios, teniendo en cuenta cuál es su elemento

[7] Sentencia de 2 de mayo de 1996. (TJCE 1996\87).

predominante desde el punto de vista del consumidor medio, considerando la operación en su conjunto y la importancia cualitativa y no solo cuantitativa de los elementos que la componen.

5.2 La prestación de servicios ha de realizarse por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

Este segundo requisito constituye el elemento subjetivo de la descripción de la exención, aunque, como señalamos más arriba, no convierte a ésta en una exención subjetiva.

Sin duda esta es la cuestión que ha generado el mayor número de resoluciones judiciales y administrativas: así se ha discutido cuándo un organismo o entidad debía entenderse "legalmente reconocido", cuándo puede entenderse que un organismo o entidad no tiene finalidad lucrativa (y la interpretación a dar en relación con este punto a las letras a) y b) del artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE) y, cómo no, qué debe entenderse por objetivos políticos, sindicales, religiosos, patrióticos, filantrópicos y, sobre todo, cívicos.

Sin embargo, para nuestro estudio este requisito no plantea dificultad alguna, en la medida en que el párrafo segundo del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, de forma expresa incluye dentro del ámbito de aplicación de la exención a los Colegios Profesionales.

5.3 Las prestaciones de servicios han de ser realizadas directamente por los organismos o entidades en favor de sus miembros.

En tercer lugar es preciso que los servicios prestados por los Colegios Profesionales lo sean directamente a favor de sus miembros, por lo que no pueden acogerse a esta exención las prestaciones de servicios realizadas por los Colegios en favor de terceros.

La Jurisprudencia ha examinado en múltiples ocasiones este requisito, la mayor parte de las ocasiones en relación con la pretendida exención del visado prestado por diversos Colegios Profesionales sobre los proyectos realizados por sus colegiados para terceros.

En este sentido podemos citar la ya antigua sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1997 (RJ\1997\9233), que aunque referida a la exención recogida en el artículo 13.12º del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2028/1985, hoy derogado, ha de entenderse perfectamente aplicable a la actual artículo 20.12 de la Ley 37/1992, dada la identidad de la redacción de ambas normas. Esta sentencia (al igual que muchas otras posteriores de éste y otros Tribunales), niega la aplicación de la exención estudiada, en la medida en que entienden que la emisión del visado no es un servicio que se preste al colegiado, sino al tercero para el cual se elaboró el proyecto.

Más recientemente la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección 6ª), de 10 de diciembre de 2003 (JUR 2004\144691) ha ratificado esta interpretación, al señalar:

> *"Pues bien, nos encontramos ante un servicio prestado por el Colegio consistente en la comprobación técnico-jurídica del proyecto que va a ejecutarse, es un servicio que se presta no al colegiado sino a un tercero, el titular de la actuación contenida en el proyecto, y se percibe por ello una contraprestación diferente de la cuota de los colegiados –por más que se fije en un porcentaje de honorarios–, sin que tal contraprestación tenga naturaleza tributaria".*

5.4 Los servicios han de prestarse para la realización de las finalidades específicas de los Colegios

En segundo lugar es preciso que las prestaciones de servicios estén vinculadas a la consecución de las finalidades específicas de los Colegios Profesionales. Normalmente el cumplimiento de este requisito no planteará dificultades, en la medida en que normalmente todas las actividades de los Colegios de Abogados tienen por objeto la consecución de sus finalidades específicas.

No obstante, ha de tenerse presente que en ocasiones los Tribunales se han mostrado especialmente exigentes a la hora de apreciar la concurrencia de este requisito, distinguiendo las distintas finalidades que, legítimamente, pueden perseguir los Colegios profesionales. Así, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 junio 2006 (JT 2006\1389) ha venido a declarar:

> *"En definitiva, la Sala ha entendido que los servicios de facturación y liquidación a los colegiados por las recetas farmacéuticas dispensadas por la Seguridad Social, INSALUD, MUFACE e ISFAS y similares, son prestados por el Colegio a cambio de una contraprestación o cuota periódica variable. El art. 20.Uno 12º de la LIVA se refiere a las entidades no lucrativas y, en concreto, a unos tipos de entidades que, por sus fines propios, están reconocidas como entidades de interés público. Es el caso de los Colegios Profesionales cuya Ley reguladora considera como fines esenciales la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación exclusiva de las mismas y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados.* ***Pero junto a los fines de utilidad pública y esenciales de dichas Corporaciones pueden desarrollar cualesquiera otras funciones que legítimamente promuevan o satisfagan los intereses profesionales en los términos contemplados en la propia Ley 2/74 como funciones propias también de los Colegios.***
>
> *En los Estatutos del Colegio Oficial de Farmacéuticos puede verse también tal distinción cuando enumera en su art. 4º los fines esenciales en los que es indudable la presencia exclusiva del interés público junto a la enumeración de otras funciones en el art. 5º, donde se recogen otras de claro carácter privado o particular; así, cuando se encarga del cobro de las percepciones, remuneraciones u honorarios profesionales y de los procesos previos para la consecuencia de este fin, o el establecer honorarios profesionales de referencia o visar los trabajos profesionales previo requerimiento.*
>
> ***Por ello ha de rechazarse la identificación que propugna el recurrente entre el interés colectivo de los colegiados y el interés común cuando se refiere a tales servicios al configurarse la prestación como contrapartida a un servicio concreto recibido sólo por alguno de los colegiados sin que, como hemos dicho en anteriores ocasiones, pueda beneficiarse el Colegio de la exención pretendida, al faltar el elemento de carencia de finalidad lucrativa en su actividad****".*

5.5 Los servicios no han de tener otra contraprestación que las cotizaciones fijadas en los Estatutos.

En cuarto lugar es preciso que los servicios prestados (con o sin entrega accesoria de bienes) no tengan otra contraprestación que las cotizaciones fijadas en los estatutos.

Son también numerosas las sentencias de nuestros Tribunales que se han referido a este requisito exigiéndolo de forma estricta.

Así, podemos citar, en primer lugar, la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 29 de junio de 2007 (JT 2007\1145), en la que, reiterando su anterior doctrina relativa a los servicios de facturación y liquidación de recetas prestados por los Colegios Farmacéuticos a favor de sus colegiados, declara estos servicios sujetos y no exentos al IVA, por ser objeto de una retribución que no puede ser calificada como cuota o cotización estatutaria. En concreto, en dicha sentencia se afirma:

> *"Se señala por la actora que la contraprestación es subsumible en el concepto de cuota, en cuanto ésta se encamina al sostenimiento de los gastos del Colegio.*
>
> *Sin embargo tal tesis no puede ser acogida porque la contraprestación no se configura como cuota fija a cargo de todos los colegiados, sino como contrapartida a un servicio concreto, recibido no por todos sino sólo por algunos colegiados, vinculada al mismo servicio, y establecida en función del montante del importe de la facturación. No puede entenderse que la actividad cuyo gravamen se discute, se incluya en el concepto de prestación gratuita a los colegiados, sólo dependiente de la cuota fija abonada por éstos, sino, por el contrario, es objeto de contraprestación específica variable en función del valor de la misma determinado por el importe facturado".*

Resulta también muy interesante la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 febrero 2001 (JUR 2001\295459), según la cual:

> *"Así las cosas hemos de afirmar la sujeción al IVA de la expedición de visados por el Colegio actor, ya que los entes de Derecho Público, cuando realizan actividades sujetas mediante contraprestación, son sujetos pasivos del Impuesto.*
>
> *Pero ocurre que tampoco podemos entender que la actividad de visar proyectos y la contraprestación por ella recibida, se encuentre en el ámbito de la exención relativa a las cuotas colegiales, esto es, si bien las cotizaciones fijadas en los estatutos se encuentran exentas del Impuesto,* ***no podemos identificar las cantidades percibidas por el Colegio en virtud del visado, con las cuotas periódicas abonadas por los colegiados. De suerte que la pertenencia al Colegio y el abono de las cuotas correspondientes no da derecho por si mismas al servicio de visado gratuitamente, sino que es independiente de la cuota periódica puesto que cada proyecto visado, produce un devengo en favor del Colegio.***

De todo ello concluimos que la operación que nos ocupa se encuentra sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y tal es el criterio mantenida por el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de julio de 1997, dictada en el recurso de apelación 7667/91.

Análogo razonamiento hemos de sostener respecto del porcentaje del 5% que se detrae de los honorarios de los colegiados, según el artículo 59 del Estatuto, ya que el mismo se configura como independiente de la cuota - artículo 13, 27 e) y 59 del Estatuto -, y supone una contraprestación a los servicios prestados por el Colegio a sus colegiados.

Efectivamente, del artículo 7.24 y 29 del Estatuto, resulta claramente que el Colegio presta una serie de servicios a los colegiados, y los propios Estatutos distinguen entre cuotas extraordinarias y ordinarias - directamente encaminadas al sostenimiento de los gastos del Colegio -, y la detracción de honorarios, que se realiza sobre un porcentaje del mismo. ***Pues bien, tal detracción es algo distinto de las cuotas - y no ya por el nombre sino por las funciones del Colegio -, y se basa en la cuantía del honorario percibido. Debemos concluir que la misma responde a los servicios que al colegiado y en la realización de ese concreto trabajo, le ha prestado el Colegio****. Tal es el razonamiento jurídico que sostiene el TEAC y que esta Sala comparte".*

Obsérvese cómo la Sala niega la exención a pesar de que la retribución a percibir por el Colegio por la prestación de los servicios se encuentre establecida en los Estatutos, poniendo el acento en el hecho de que las cantidades hayan de ser abonadas por todos o solo por una parte de los colegiados; y en la cuantía fija o variable de dichas retribuciones.

En definitiva podemos concluir que todas aquellas prestaciones de servicios por las que los Colegios Profesionales perciban una contraprestación distinta de las cuotas o cotizaciones estatutarias de sus colegiados, se encontrarán excluidas del ámbito de aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 (y por ello sujetas y no exentas de IVA, salvo que puedan acogerse a otra exención de las reguladas en la misma Ley).

Por el contrario, pueden existir (al menos teóricamente) prestaciones de servicios por las que los Colegios Profesionales no perciban otra contraprestación que las indicadas cuotas y que, a pesar de ello, no estén exentas, por no concurrir algún otro de los

requisitos exigidos en la Ley. En estos casos, tal como destaca CALVO VÉRGEZ[8] las dificultades para liquidar el impuesto serían notables: ante todo sería necesario determinar que parte de la cuota constituye la contraprestación de cada uno de los servicios no exentos para aplicar a la misma el tipo que correspondiera a cada uno de ellos; además, dado que usualmente las cuotas son satisfechas a principios de año, se devengaría el impuesto en ese momento, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, a pesar de que aún no se sabría qué concretos servicios habrían de ser prestados a cada colegiado por el Colegio durante el periodo de liquidación.

5.6 La aplicación de la exención no ha de producir distorsiones en la competencia.

El último de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención consiste en que la aplicación de la exención a estos servicios no ha de producir distorsiones de la competencia.

En relación con este requisito se ha pronunciado el Tribunal de justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera) en su Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Caso Assurandor-Societetet contra Skatteministeriet. (TJCE 2003\387), en la que señaló:

> *"58 En primer término, hay que señalar que la exención del IVA en sí misma no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficios. Por tanto,* ***es el hecho de que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación estén exentas****, y no el hecho de que esa agrupación cumpla los demás requisitos de la disposición de que se trata,* ***lo que puede provocar distorsiones de la competencia para que se pueda denegar esa exención.***
>
> *(…)*
>
> *63 En consecuencia, aunque un examen comparativo de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva demuestra que la expresión «con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», no se refiere*

[8] CALVO VÉRGEZ, J. *Op. Cit.* pág. 72

únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro, ***es necesario****, sin embargo,* ***que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real.***

64 De ello se desprende que ***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****".*

Hasta la fecha este requisito no ha provocado dificultades prácticas, ya que siendo necesario para el disfrute de la exención su previo reconocimiento por la Administración Tributaria, ésta apreciaba en tal momento si se podían producir esos efectos distorsionadores de la competencia, denegándola en su caso. Sin embargo, habiendo desaparecido este previo reconocimiento, será el sujeto pasivo del impuesto el que habrá de apreciar por sí mismo si la exención es o no aplicable lo que, sin duda, puede originar conflictos con la Administración Tributaria.

Determinar si la aplicación de la exención que nos ocupa puede producir o no distorsiones en la competencia es una cuestión de hecho, que deberá valorarse caso por caso. No obstante puede decirse que, en principio, para que existan distorsiones de la competencia será preciso que los servicios prestados por la entidad u organismo de que se trate (en nuestro caso, por un Colegio Profesional) concurran en el mercado con otros servicios análogos ofertados por otros operadores y que el hecho de que los primeros se encuentren exentos del IVA y los segundos no, suponga un riesgo real de que pueda producirse una modificación de las decisiones de los consumidores sobre la elección de uno u otros.

6.- EL RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tal como se señaló más arriba, la redacción original del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 sometía el disfrute de la exención a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria. Esta previsión se complementaba con el artículo 5 del Reglamento del IVA que atribuye la competencia para el reconocimiento de la

exención a 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; y por la disposición adicional Primera.Dos.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, según el cual la falta de resolución expresa en este procedimiento en el plazo correspondiente, tendría efectos estimatorios.

También señalamos más arriba que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene declarado que las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1 de la antigua Sexta Directiva, referentes a las exenciones en el IVA, tenían efecto directo en la medida en que las mismas *"indican, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención"*, de forma que el sujeto pasivo puede invocar ante el Estado miembro la normativa comunitaria, aunque no se hayan aprobado las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva.

Ahora bien, esta doctrina del Tribunal de Justicia suscitó la cuestión de si el requisito del previo reconocimiento administrativo de la exención para su disfrute era o no conforme con la normativa comunitaria: si el contribuyente podía invocar ante el Estado miembro que reunía los requisitos para disfrutar de la exención aún en el caso de que por aquél no se hubiera aprobado la normativa de trasposición correspondiente, no parecía tener mucho sentido someter dicho disfrute a una previa autorización. Sin embargo, los Tribunales españoles rechazaron esta interpretación; en este sentido es de reseñar la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 10 marzo 2005 (JT 2006\1384), que vino a declarar:

> *"La mecánica resulta evidente en un supuesto como el de autos, en el que, con independencia del carácter de Administración corporativa que la Ley reconoce a un Colegio Profesional, se pone de manifiesto que éste realiza actividades cuyo carácter de «cotización fijada de conformidad con los estatutos» es dudoso. En consecuencia,* ***no se trata de «la pérdida de un beneficio» por la no realización de una condición,*** *como plantea la actora;* ***se trata de que para obtener la exención debe serle reconocida, para que la Administración resuelva si se dan los requisitos previstos por la Ley para que tal reconocimiento sea procedente,***

porque la Ley no deja a la autoevaluación del sujeto pasivo la resolución sobre, entre otros extremos, si el disfrute de la exención no es susceptible de producir distorsiones a la competencia. Así el propio TJUE en la sentencia de 20-XI-03 examina la pertinencia de reconocer una determinada exención en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f) de la Sexta Directiva, y responde, entre otras, a la cuestión de ¿debe interpretarse el artículo 13 parte A, apartado l, letra f) de la Sexta Directiva IVA en el sentido de que procede conceder la exención del IVA a las prestaciones de servicios?. Su respuesta es que la exención debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por si sola distorsiones a la competencia. El TJUE resuelve sobre la base de que la exención se pide y contesta que debe denegarse incluso cumpliéndose todos los requisitos, si existe riesgo para la competencia.

En consecuencia, esta Sala llega a la misma conclusión que la Administración alcanzó en vía económico-administrativa: por razón de lo dispuesto en el art. 20.uno.12 de la Ley 37/92 en su pfo 3º la entidad debió solicitar el reconocimiento de la exención, lo que no llevó a efecto, y no la obtuvo*".*

No obstante este respaldo jurisprudencial, el Gobierno se planteó la supresión de este requisito con ocasión de la tramitación de La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. En efecto, en el texto del Proyecto de Ley que dio origen a esta norma se previa la supresión de este requisito, que se justificaba en la exposición de motivos con estas palabras:

"Se revisa igualmente la normativa legal reguladora del concepto de entidad privada de carácter social, adecuando la redacción del artículo 20.tres de la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, concretamente, a las sentencias de 10 de septiembre de 2002, recaída en el Asunto C/141-00, Ambulanter Pfleegedienst Kugler GmbH, y de 26 de mayo de 2005, recaída en el Asunto C-498/03, Kingscrest Associates y Montecello.

En consonancia con lo anterior, se suprime la obligación de solicitar el reconocimiento de las exenciones que se regulan en los ordinales 6.º y 12.º del artículo 20.uno de la Ley 37/1992".

Estas modificaciones fueron objeto de varias enmiendas por parte de los Grupos Parlamentarios Popular, Catalán, Vasco y de Esquerra Republicana en el Congreso de los Diputados, todas ellas tendentes a mantener el preceptivo y previo reconocimiento administrativo para el disfrute de la exención, como medio para permitir a las citadas entidades la opción entre acogerse a la exención o no. A su vez, dichas enmiendas

originaron una transaccional con el Grupo Parlamentario Socialista, consistente en la supresión de las modificaciones previstas para los apartados Dos y Tres del artículo 20 de la ley 37/1992.

Sin embargo, como más arriba indicamos, la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, ha introducido en la Ley 37/2012 las modificaciones propuestas en el año 2008, limitándose a justificar las mismas en la exposición de motivos señalando que *"*[e]*n el Impuesto sobre el Valor Añadido se introducen varias modificaciones de carácter técnico, básicamente como consecuencia de la necesaria adaptación del ordenamiento interno a la normativa y jurisprudencia comunitarias".*
En definitiva, tras la reforma operada por la indicada Ley, ha desaparecido el requisito del previo reconocimiento administrativo de la exención.

7.- LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN.

Una de las cuestiones que se plantearon en torno al carácter rogado del disfrute de la exención, fue si la misma podía ser o no objeto de renuncia.
La Dirección General de Tributos mantuvo una posición contraria a esta posibilidad desde un primer momento, pudiéndose citar en este sentido sus resoluciones de 20 de marzo de 1990, 22 de julio de 1998 (JUR 2001\218015), 21 de septiembre de 1998 (JUR 2001, 202463), 23 de febrero de 1999 (JUR 2001, 192625), de 1 de diciembre de 2003 (JUR 2004, 63165), y de 30 agosto (JUR 2007, 314897) y 22 octubre de 2007 (JUR 2007\351728).

Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central mantuvo inicialmente otra posición, reflejada en sus resoluciones de 7 de junio de 1995 (RG 3935/1993) y 13 de marzo (JT 1997\471) y 29 de mayo de 1997 (JT 1997\793). En estas resoluciones mantuvo vino a señalar lo siguiente[9]:

[9] En relación con esta interpretación del TEAC véase CHECA GONZÁLEZ, C. "IVA: Supuestos de no sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores", *Aranzadi Editorial*, 1998, pág. 131; y Arias Velasco, "Las exenciones rogadas del IVA son renunciables", *Temas tributarios de actualidad*, Gabinete de

> *"la exención del artículo 13.1.12 del Reglamento, para Colegios Profesionales, requiere, aparte del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios, la solicitud del contribuyente y el reconocimiento de la Administración, teniendo carácter supletorio los preceptos del Derecho Común, como prescribe el artículo 9 de la Ley General Tributaria, estableciendo el artículo 6.2 del Código Civil que la renuncia, para ser válida, no ha de contrariar el interés u orden público ni perjudicar a terceros, requisitos que consideró cumplidos en este caso la resolución mencionada, por lo cual, de conformidad con tal doctrina, ha de estimarse renunciable la exención, y, por lo tanto, admisible y efectiva la renuncia efectuada por el Colegio recurrente".*

Sin embargo, posteriormente el Tribunal Económico Administrativo Central modificó su postura. Esta modificación de criterio se produce y expone de forma detallada en su resolución de 29 de marzo de 2006 en la que concluye, en contra de lo sostenido en resoluciones anteriores, lo siguiente:

> *"La indicación del párrafo tercero 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.*
>
> *Interpretar en este sentido la cláusula citada (del artículo 13 de la Sexta Directiva) 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***".

Estudios, Asociación Española de Asesores Fiscales, octubre 1997, núm. 09, pág. V-II-39, citado por el anterior.

Es de destacar cómo el carácter irrenunciable de la exención una vez reconocida por la Administración Tributaria motivó la enmienda número 47 de las presentadas al Proyecto de Ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, al que antes nos hemos referido. En efecto, en esta enmienda, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán, se incorporaba un apartado 12º bis en el artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, en el que se regulaba esta exención para los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, organismos patronales y a las Federaciones que agruparan a las anteriores entidades, en el que expresamente se hacía constar el carácter renunciable de la exención. Y se justificaba esta regulación señalando que *"siendo una exención rogada no se admite su renuncia, con lo que todas las instituciones con* (sic) *ánimo de lucro tienen que soportar la totalidad de las cuotas soportadas de IVA (por alquileres, servicios exteriores, suministros, material, etc.) con importante perjuicio económico".* Sin embargo, tal como antes señalamos, esta enmienda no llegó a aprobarse.

En la actualidad, tras la reforma de la Ley 37/1992 operada por la Ley 17/2012, la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la primera ha perdido su carácter rogado, por lo que no cabe duda de que no es posible renunciar a la misma.

8.- CONCLUSIONES.

A la vista de todo lo expuesto, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) La exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 es una exención objetiva, que alcanza solo a aquellas prestaciones de servicios (con o sin entrega de bienes accesoria) realizadas por los Colegios Profesionales que reúnan los requisitos que la misma norma exige.

b) Tales requisitos son los siguientes:

   - La prestación de servicios ha de ser realizada directamente por los Colegios en favor de sus colegiados.

- Los servicios han de prestarse para la realización de las finalidades específicas de los Colegios.
- Los servicios no han de tener otra contraprestación que las cotizaciones fijadas en los Estatutos.
- La aplicación de la exención no ha de producir distorsiones en la competencia.

c) Tras la reforma de la Ley 37/1992 por la Ley 17/2013, la exención no requiere su previo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, por lo que ha de ser aplicada por los Colegios Profesionales en todas las prestaciones de servicios por ellos realizadas que reúnan los requisitos arriba expuestos.

d) La exención no es renunciable.