

El Impuesto sobre el Valor Añadido en las actividades de Asistencia Social:

Análisis de la situación actual y propuesta de reforma

Fernando Hernández García

Septiembre 2012

Índice

Introducción	3
Capítulo I. Regulación legal del Impuesto sobre el Valor Añadido	6
a) El sistema común del IVA y la asistencia social.....	6
b) La Ley española del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	11
Capítulo II. Problemas con la regulación actual de las actividades de asistencia social.....	16
Capítulo III. Propuesta de reforma de la Ley española de IVA.....	21
a) Argumentos de tipo económico.....	21
b) Argumentos de tipo jurídico.....	25
Capítulo IV. Efectos de dicha reforma.....	27
a) Efectos en la recaudación de la Administración Tributaria y en las Administraciones Públicas.....	27
b) Efectos en la función de producción.....	30
c) Efectos en el precio de los servicios.....	32
d) Otros efectos.....	35
Capítulo V. Aproximación empírica al modelo teórico	38
Capítulo VI. Conclusiones	50
Bibliografía.....	56

Introducción

El presente trabajo es la culminación del Máster de Investigación en Economía iniciado en la Universidad de Valladolid en el curso 2011-2012. En esta primera parte voy a justificar la elección del tema del trabajo y cuáles van a ser las principales cuestiones a estudiar.

En mi caso, la primera idea sobre el tema a elegir estuvo clara desde el principio, dada mi carrera profesional enfocada en la aplicación práctica del sistema impositivo español, el trabajo debía versar sobre tributación, profundizando sobre cómo la regulación legal de los impuestos determina que efectos económicos se producirán. Más complicado resultaba decidir en qué aspecto en concreto se centraría el trabajo: nuevas vías en imposición tributaria, problemas en el sistema tributario actual, alcance de las reformas realizadas, etc.

Junto al amplio campo de elección del tema, existía el problema sobre la información disponible para la parte empírica del mismo. No es fácil acceder a la misma dado el carácter confidencial de la mayoría de los datos en esta materia.

El factor decisivo en la elección del tema de estudio se produjo en el transcurso de una comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido de una empresa en el sector de la asistencia social; más allá de la lógica preocupación por el resultado monetario de la comprobación, un resultado inesperado a mis ojos preocupaba a la empresa inspeccionada: la delimitación del alcance de la exención de las actividades sociales y cómo la misma iba a influir en la competitividad de la empresa en la adjudicación de contratos administrativos, ya que otras entidades que no eran empresas mercantiles, se presentaban a concursos compitiendo con precios sin IVA, mientras que esta empresa mercantil tenía que incluir IVA en sus ofertas.

La aplicación a dicho caso de la jurisprudencia comunitaria sobre la exención a estas actividades me hizo ser consciente del problema que la trasposición al cuerpo legal español de la normativa europea que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido generaba, y cómo se vulneraba el principio de neutralidad que debe presidir en esta figura impositiva.

El IVA en las actividades de asistencia social...

El momento de la elección del tema en concreto coincidió en el tiempo con la controversia mediática sobre la subida del IVA, dando más relevancia si cabe al tema elegido.

La estructura del trabajo engloba una serie de capítulos cuya finalidad es analizar la situación actual del tema en la legislación española y europea, su problemática y sus posibles soluciones, decantándonos por una opción que consideramos aporta más beneficios que costes.

De forma más detallada en este trabajo, primero se examina cuál es la regulación en el actual Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades de asistencia social tanto a nivel europeo como a nivel español; en un capítulo posterior se describen que problemas genera esta regulación, entre los que destacan distorsiones de la competencia en este sector, que favorecen, por un lado, la existencia de un mayor número de entidades sin ánimo de lucro frente a empresas mercantiles en la contratación con las administraciones públicas y, por otro, que éstas realicen las prestaciones de asistencia social con personal propio en lugar de subcontratar con empresas mercantiles.

Dada la existencia de problemas generados por la regulación actual de la exención de las actividades de asistencia social, posteriormente se realiza un análisis económico y jurídico antes de realizar la propuesta concreta de reforma de la ley española de IVA: la ampliación de la exención de las actividades de asistencia social con independencia de la naturaleza jurídica del prestador del servicio.

Por último, se analizan los efectos que dicha medida se espera que tengan. Se lleva a cabo un análisis de datos reales de contribuyentes que realizan la actividad de asistencia social pero que, en la actualidad, no están exentos de IVA.

Se ha efectuado un cálculo estadístico de los tres efectos principales, esto es, de la pérdida de recaudación que tendría la adopción de esa medida en 2013, del aumento en los costes de producción o lo que hemos denominado efectos sobre la función de producción de dichas empresas, y del intervalo en que bajarían los precios de los servicios de asistencia social.

El IVA en las actividades de asistencia social...

En el caso de la pérdida de recaudación, hay que señalar que el cálculo realizado tiene dos limitaciones: se trata de un cálculo estático ya que no recoge los efectos previsibles en la demanda de estos servicios que la adopción de dicha medida podría tener y no comprende la totalidad de los contribuyentes sujetos a IVA, ya que los datos obtenidos únicamente se refieren a contribuyentes con residencia fiscal distinta del País Vasco y Navarra.

La variación de la función de producción es consecuencia de la regulación de las exenciones de actividades de interés general que no permite la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto. Así, si se amplía la exención a las empresas mercantiles, éstas ya no tendrán el derecho a la deducción de las cuotas soportadas produciéndose una modificación de los costes.

A medida que se avanzaba en el trabajo, constataba la amplitud de aspectos que se abrían en el estudio y de los efectos posibles de la medida propuesta; y abordar en el detalle todos ellos superaba ampliamente el objetivo inicial del trabajo de Máster, por lo que el trabajo que presento sería sólo el principio de un trabajo de investigación más amplio, quizás una tesis doctoral, sobre los efectos de una modificación legal en la regulación del IVA español; en el que se analizarían también los efectos dinámicos que tendría dicha modificación en la recaudación y el coste de producción; así como los otros efectos que se mencionan en el trabajo pero cuyo estudio y cuantificación en detalle se posponen, esto es: el posible aumento de la demanda de los servicios, la evolución del precio y la creación de empleo, entre otros.

Capítulo 1. Regulación legal del Impuesto sobre el Valor Añadido

a) El sistema común del IVA y la asistencia social

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y las prestaciones de servicios y que está vigente en toda Unión Europea, la cual tiene la competencia de armonizar la normativa de los Estados Miembros, según se establece en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento la Unión Europea. En aplicación de esa competencia se estableció el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El sistema común del IVA está regulado en la actualidad por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006 (Diario oficial de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007) que en adelante denominaremos Directiva IVA. Esta Directiva sustituye a la conocida como VI Directiva de IVA, Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que había sido modificada en varias ocasiones haciendo necesario la refundición de la normativa, tanto a nivel de estructura como de redacción de la misma, sin que se produjesen cambios de fondo. Dicha refundición era necesaria para que, de acuerdo con el principio comunitario de legislar mejor, se garantizase que las disposiciones se presentan de forma clara y racional.

La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior común en la Unión Europea exigía, entre otras medidas, la aplicación en los Estados Miembros de la Unión de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseasen las condiciones de competencia y que no obstaculizasen la libre circulación de bienes y servicios. Para ello, era necesario armonizar las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen armonizado, cuyo primer resultado fue el establecimiento de un impuesto sobre el valor añadido (IVA) comunitario para eliminar, en la medida de lo posible, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia tanto a nivel comunitario como a nivel nacional.

La aplicación del régimen común del IVA debe conducir a una neutralidad en la competencia de tal modo que, con independencia de número de etapas de producción y

El IVA en las actividades de asistencia social...

distribución de los bienes y servicios, aquellos que sean de naturaleza análoga deben soportar la misma carga fiscal en el territorio de cada Estado Miembro. Para conseguir esta neutralidad, se establece un sistema de deducción de las cuotas del impuesto de la fase precedente.¹ En cada entrega de bienes o prestación de servicios que se realice se exigirá el IVA, calculado aplicando el tipo impositivo correspondiente a esos bienes o servicios a la base del precio de los mismos, y se deducirán las cuotas devengadas que gravaron el coste de los factores productivos adquiridos para ser utilizados en la producción del bien o servicio de que se trate, lo que se denomina sistema de crédito al impuesto.

Una aplicación general de este régimen común de IVA dotaría al sistema de un máximo de neutralidad y sencillez si no fuera por las facultades en su aplicación por los Estados Miembros, la multiplicidad de tipos de gravamen aplicables o por la existencia de exenciones y la implicación que ello conlleva en el sistema de deducción de las cuotas del Impuesto.

Respecto a la multiplicidad de tipos de gravamen, la Directiva de IVA establece un tipo normal que no podrá ser inferior al 15% y permite que los Estados Miembros apliquen hasta dos tipos reducidos. Esta estructura no es obligatoria puesto que los Estados Miembros pueden optar por no tener tipo reducido, establecer un tipo reducido o incluso dos tipos reducidos, todo ello de acuerdo con el artículo 98.1 de la Directiva. Ahora bien, salvo las diversas excepciones que la Directiva regula para cada uno de los Estados Miembros, los tipos reducidos únicamente pueden aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constan en el Anexo III de la Directiva. En este Anexo III figuran, en lo que afecta al objeto de este trabajo:

- Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas.

¹ En cada fase productiva únicamente se grava el valor añadido que dicha fase produce, evitando el efecto cascada existente en otros impuestos indirectos plurifásicos.

El IVA en las actividades de asistencia social...

- Servicios de asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados

El tipo o tipos reducidos aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios del Anexo III en principio no podían ser inferior al 5%, pero dado que con la reforma de los tipos que se produjo para su entrada en vigor en 1993 se estableció el mínimo del 15% en el tipo normal, se añadió una excepción para aquellos Estados Miembros que, debido a la reforma, su tipo normal subiese en más del 2%: podrían aplicar un tipo reducido inferior al mínimo del 5%. En lo que nos concierne para la actividad de asistencia social, habrá Estados Miembros con partes de la asistencia social que tributen al tipo normal, a uno o dos tipos reducidos o, incluso, que estén exentas del impuesto.

En relación con las actividades exentas del Impuesto, hay que aclarar que exención implica la no exigencia de la cuota del IVA a pesar de que dicha operación se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, esto es, se considera que dicha operación se realiza en el ejercicio de actividades económicas con carácter independiente.²

La Directiva establece varios grupos de exenciones³:

- Exenciones relativas a las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. Su razón de ser es que el consumo final de dichos bienes van a realizarse fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, esto es, fuera del Estado Miembro emisor de dichos bienes.
- Exenciones “técnicas” relativas a ciertos sectores de características especiales: seguros, actividades financieras, loterías y juegos de azar, etc.
- Exenciones relativas al tráfico internacional de bienes en relación con los depósitos aduaneros, zonas francas, etc. La presunción de que, al vincular

² A diferencia de la figura de la exención, la no sujeción al Impuesto implica bien que una operación se ha realizado por un operador que no es empresario o profesional, bien aunque se realice por un empresario esa operación no se entienda directamente vinculada a la producción de bienes o servicios.

³ En aras de una mayor claridad expositiva se omiten las exenciones relativas a las importaciones y a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, al tratarse éstas de hechos imposables distintos a la entrega de bienes y prestaciones de servicios, dónde se encuentra situado el tema central de este trabajo, la asistencia social.

El IVA en las actividades de asistencia social...

mercancías a estos regímenes, no se producirá el consumo final de dichos bienes en el territorio del Estado Miembro determina la exención.

- Exenciones aplicables a actividades de interés general: educación, sanidad, sector postal, servicios culturales, seguridad social y asistencia social, protección de la infancia y la juventud, práctica del deporte, etc. El objetivo de estas exenciones es reducir el coste de estos servicios y hacerlos más accesibles a los particulares ya que la Unión Europea considera necesario fomentar dichas actividades por razones diversas.

En este último grupo se encuentra la asistencia social⁴ según la definimos para este trabajo. La Directiva del IVA regula esta exención en dos letras distintas del artículo 132:

- Letra g) donde incluye las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de la tercera edad
- Letra h) con aquellas prestaciones de servicios y entregas de bienes vinculadas a la protección de la infancia y de la juventud.

La característica fundamental de ambas exenciones es su carácter obligatorio para los Estados Miembros, esto es, dichas actividades están exentas del Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el art.132 de la Directiva de IVA, pero únicamente si las realizan Entidades de Derecho Público u otros organismos a los que el Estado les reconozca su carácter social.

Ahora bien, la Directiva de IVA deja un margen de actuación a los Estados Miembros en la determinación del carácter social de estas otras entidades. Así el artículo 133 de la Directiva establece que los Estados Miembros podrán subordinar la concesión a entidades que no sean de Derecho Público de varias de las exenciones, entre ellas las que hemos denominado asistencia social, siempre y cuando se cumplan una o 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

⁴ Como se detallará más adelante, en este trabajo se denomina asistencia social al conjunto de actividades descritas en el art. 20.1.8 de la Ley de IVA española.

El IVA en las actividades de asistencia social...

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.

La existencia de una exención, tal y como se dijo anteriormente, tiene implicaciones en el sistema de deducción de las cuotas soportadas que se devengaron en la adquisiciones de los factores productivos. En principio el artículo 168 de la Directiva de IVA establece que el sujeto pasivo del Impuesto tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y los servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

La utilización de la expresión “operaciones gravadas” hace referencia clara a aquellas operaciones en las que se devengue el impuesto excluyendo así tanto las operaciones no sujetas al estar fuera del ámbito del Impuesto como todas aquellas operaciones exentas. Por otra parte el artículo 169 establece que también existe el derecho a la deducción de las cuotas de bienes y servicios adquiridos que se utilicen en las exportaciones y entregas intracomunitarias, en operaciones de tráfico internacional y en operaciones exentas técnicas cuyos destinatarios estén establecidos fuera de la Unión Europea.⁵

⁵ Además de las operaciones mencionadas, también generan derecho a deducción las cuotas soportadas de los bienes y servicios que se utilicen en operaciones efectuadas fuera del Estado miembro en el que el impuesto debe devengarse, que hubiesen generado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Por tanto, vamos a encontrarnos actividades que generan el derecho a la deducción, en general, las operaciones que repercuten el Impuesto y aquellas operaciones cuyo destinatario final está fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto; y actividades que no generan el derecho a la deducción, esto es, operaciones exentas internas y operaciones no sujetas.

Para el caso de que un mismo agente económico realice operaciones que generen el derecho a la deducción y otras que no generen el derecho a la deducción, lo que se denomina un sujeto pasivo mixto, la Directiva de IVA establece en el artículo 173 que sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto que sea proporcional a la cuantía de las operaciones que generan el derecho a la deducción, lo que se realiza a través de la denominada prorrata de deducción⁶.

Una vez concluido el análisis de la normativa comunitaria de IVA en relación con la asistencia social, en el siguiente apartado se analizará la regulación española del Impuesto sobre el Valor Añadido y cómo se ha trasladado la normativa comunitaria a la normativa interna, analizando las decisiones tomadas por el legislador español en uso de la discrecionalidad que le permite la Directiva comunitaria, en especial la relativa a la definición del “carácter social” de las entidades que realizan actividades de asistencia social.

b) La Ley española del Impuesto sobre el Valor Añadido

En el apartado anterior se ha detallado la normativa legal básica del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecida por la Directiva 2006/112/CE que crea el sistema común del IVA, en lo que afecta a la actividad de asistencia social y se ha expuesto de la posibilidad de que los Estados Miembros, dentro de unos márgenes fijados por la normativa comunitaria, fijen distintos tipos de gravamen y establezcan requisitos para que una entidad se considere de “carácter social”.

Con la incorporación de España en la entonces denominada Comunidad Económica Europea y en cumplimiento de la normativa comunitaria en vigor, aparece

⁶ El procedimiento de prorrata de deducción es el más sencillo dentro de las posibilidades que permite la Directiva de IVA a los Estados Miembros. Éstos pueden autorizar y/o obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata para cada uno de los sectores de su actividad.

El IVA en las actividades de asistencia social...

en España el Impuesto sobre el Valor Añadido produciéndose la transposición de la normativa comunitaria entonces vigente a la normativa nacional a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA armonizado a nivel comunitario vino a sustituir al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, al de Lujo y otra multiplicidad de impuestos. Con posterioridad y debido al Acta Única que creaba el mercado único, fue necesaria la promulgación de una nueva Ley de IVA: la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Esta Ley 37/1992 entraba en vigor en 1993 y, en transposición de las modificaciones en la normativa comunitaria, debía fijar el tipo normal como mínimo en el 15%, cosa que hizo fijándole precisamente en dicho porcentaje. Dado el aumento impositivo que provocaba para la mayoría de bienes y servicios, puesto que el tipo normal vigente hasta ese momento era del 13%, y utilizando la posibilidad que estableció la Directiva de IVA, en España se fijaron dos tipos reducidos: uno del 6% y otro del 3%. Como se observa, la fijación de este tipo “superreducido” por debajo del límite establecido en el 5% por la norma europea fue posible gracias a que el aumento del tipo impositivo normal fue de más de 2 puntos porcentuales.

En la actualidad, tras la reforma aprobada mientras se elaboraba este trabajo, la estructura de tipos en España a partir del 1 de septiembre de 2012 es de un tipo general del 21%, un tipo reducido del 10% y uno superreducido del 4%. Dicha reforma se ha producido con posterioridad a una controversia acerca de un posible aumento de los tipos en general o lo que se ha denominado, a mi entender de manera errónea⁷, “ampliación de bases imponibles” y que consistiría en la aplicación del tipo general a varias entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que se le están aplicando tipos reducidos⁸.

⁷ Por definición, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios es el importe de la contraprestación, es decir, el precio sin considerar el impuesto, magnitud que no tiene porqué variar porque dichas entregas o prestaciones pasen a tributar al tipo general en lugar del tipo reducido o superreducido.

⁸ Finalmente se produjo ambas cosas: aumento en 3 puntos del tipo general y 2 del tipo reducido y, por otra parte, determinados productos y servicios han pasado a tributar al tipo general cuando lo hacían antes al tipo reducido: flores y plantas ornamentales, los servicios mixtos de hostelería, la entrada a teatros, circos y demás espectáculos y los servicios prestados por artistas personas físicas, los servicios funerarios, los servicios de peluquería, los servicios de televisión digital y la adquisición de obras de arte y el material escolar.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Con esta estructura de 3 tipos, y en uso de las facultades concedidas al Reino de España, la asistencia social está siendo gravada a los dos tipos reducidos:

- Al tipo superreducido del 4% aplicable a los servicios de tele asistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo.
- Al tipo reducido del 10% todas las prestaciones de servicios de asistencia social, que se detallan más adelante, siempre cuando no se les aplique el tipo superreducido o estén exentas.

En relación con la exención de la asistencia social y los requisitos que se pueden establecer para considerar una entidad de “carácter social”, hay que señalar que, según se regulen en la normativa interna estos requisitos, se determinaran qué entidades van a estar sujetas al Impuesto y cuáles van a estar exentas al Impuesto, lo que tiene dos efectos: uno sobre la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas por la entidad en la adquisición de bienes y servicios que van a ser utilizados en la producción de bienes y/o servicios de dicha entidad y otro en la carga impositiva que van a soportar los consumidores finales de esos bienes y servicios.

El legislador español, a la hora de trasponer la Directiva de IVA, fusionó en el artículo 20.1.8º las exenciones establecidas en las letras g (asistencia social⁹, incluidas aquí las residencias de tercera edad) y h (protección de la infancia y la juventud) del art. 132 de la Directiva de IVA, y determinando que son servicios de asistencia social los siguientes:

- a. Protección de la infancia y de la juventud.
- b. Asistencia a la tercera edad.
- c. Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d. Asistencia a minorías étnicas.

⁹ Sin embargo, la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice la Seguridad Social quedó recogida en el artículo 20.1.7º de la Ley de IVA. Dado que la Seguridad Social es un organismo de Derecho Público y su exención del Impuesto no está sujeta a otros requisitos, no es relevante a efectos de este trabajo la exclusión de la Seguridad Social dentro de la definición “asistencia social”.

El IVA en las actividades de asistencia social...

- 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.

Dentro del margen de discrecionalidad que le concedía la Directiva comunitaria, se determinaron qué requisitos se exigían a una entidad para ser considerada de “carácter social” lo que implicaba la concesión de una exención del Impuesto. De los 4 requisitos que la normativa comunitaria permitía imponer, a saber, no persecución de beneficios y su reinversión, no interés económico de los titulares, precios autorizados o inferiores a los de las empresas comerciales sujetas a IVA y no distorsión en perjuicio de las empresas comerciales sujetas; se impusieron únicamente los dos primeros en una redacción distinta a través del artículo 20.3 de la Ley del Impuesto:

“se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.”¹⁰*

Aparte de estos requisitos legales, se añadió un requisito adicional a través del Reglamento del Impuesto: serán exentas aquellas operaciones que se realicen a partir de

¹⁰ Hay un tercer requisito en el art. 20.3: “Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.” Pero este requisito no se aplica en el caso de prestaciones de servicios de asistencia social y aquéllas otras relacionadas con la práctica del deporte.

El IVA en las actividades de asistencia social...

la solicitud del reconocimiento de su carácter social, reconocimiento que tiene que realizar la Administración Tributaria.

Dado que, respecto a la deducción de las cuotas soportadas, el legislador español no tenía margen a la hora de trasponer la Directiva de IVA finaliza aquí el análisis de la legislación española de IVA. En el siguiente capítulo se procederá a detallar los problemas que genera esta regulación legal, en especial aquéllos derivados del mecanismo de deducción del Impuesto, para en un capítulo posterior proceder a realizar una propuesta de modificación de la Ley española de IVA.

Capítulo II. Problemas con la regulación actual de las actividades de asistencia social

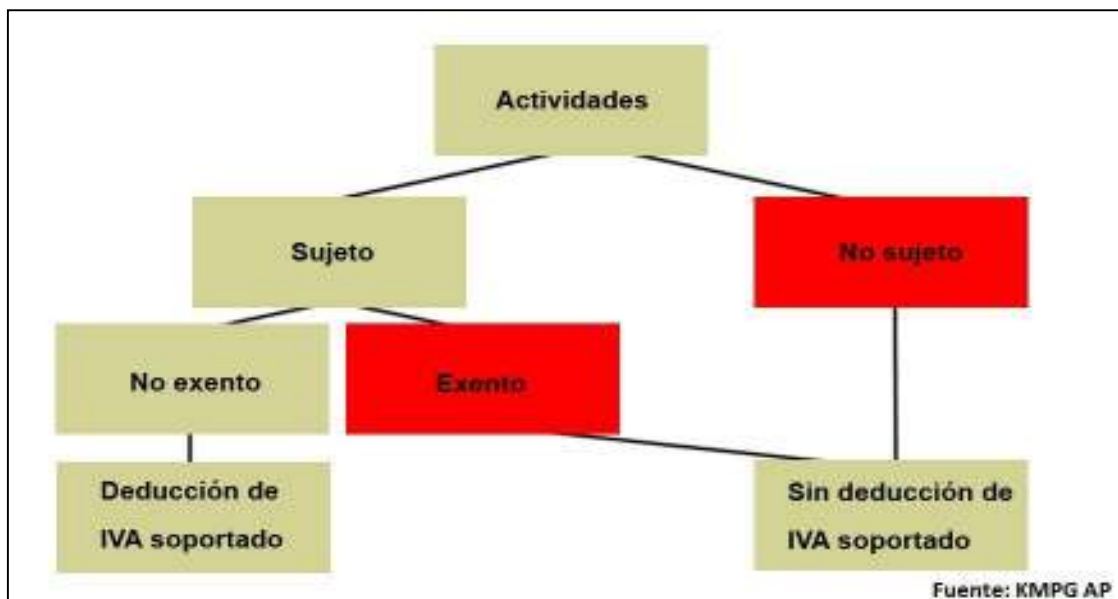
Como se ha detallado en el capítulo anterior, la normativa española de IVA en relación con las actividades de asistencia social establece la exención de las actividades de asistencia social cuando la entidad que realiza las mismas bien es una entidad de derecho público, bien es una entidad de “carácter social” que cumple con los requisitos de carecer de finalidad lucrativa y de gratuidad de los cargos de presidente o patrono que además no deben tener interés en los resultados económicos de la entidad. Junto a estos agentes económicos están lo que podemos denominar empresa privada definiéndolo como el conjunto de empresarios individuales y personas jurídicas cuyo objetivo final es la obtención de beneficios.

Esta diferenciación entre unos operadores y otros tiene unos efectos claros en la deducción del IVA correspondiente a los inputs del proceso productivo: el impuesto únicamente es deducible cuando no existe exención. Así son las empresas privadas las que van a deducir el impuesto soportado mientras que el sector público y las entidades de carácter social no van a poder deducirlo y, en consecuencia, van a comportarse como si de consumidores finales se tratasen.

Este trato diferenciado entra en conflicto con varios de los principios en que se basa el sistema común del IVA: la armonización del Impuesto a nivel comunitario y su neutralidad. En relación con este último, ocurre que distintos operadores que realizan la misma actividad van a tener un trato diferenciado en función de sus características como refleja la Figura 1, por lo que se estaría vulnerando dicho principio.

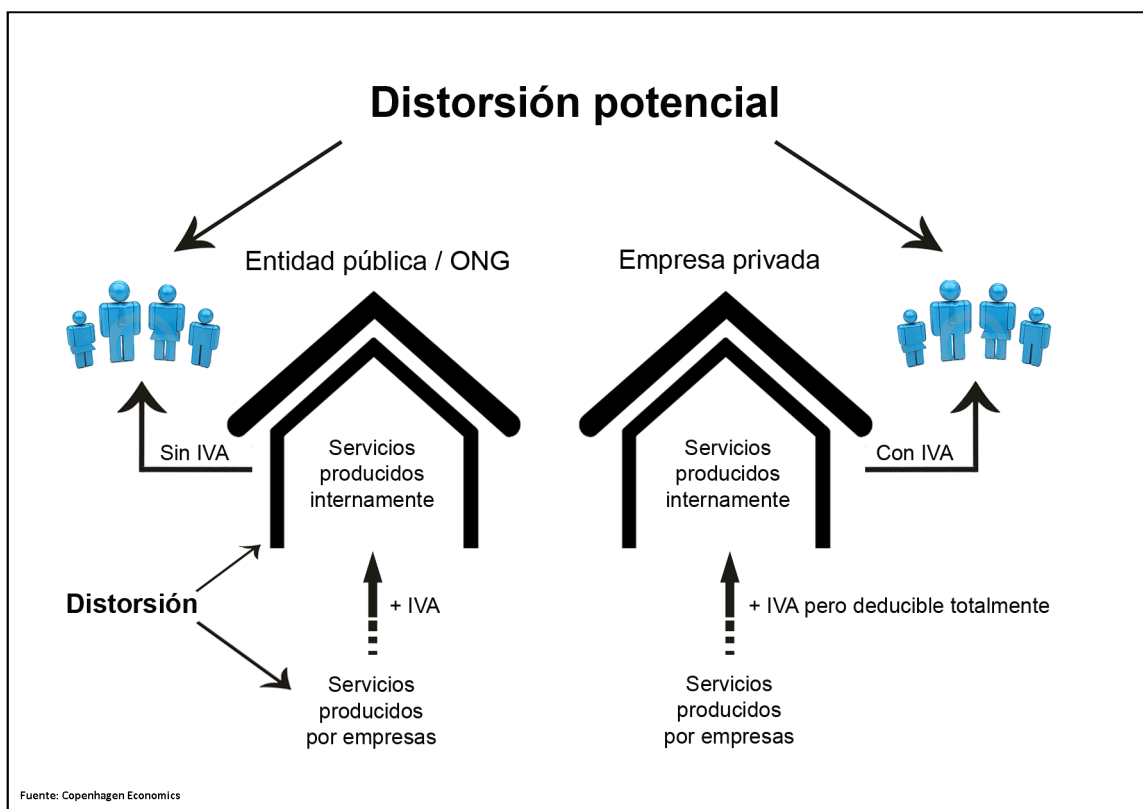
El IVA en las actividades de asistencia social...

Figura 1. Tipología del tratamiento en IVA



Además de estas implicaciones, se pueden producir distorsiones en la competencia como se observa en la Figura 2.

Figura 2. Distorsiones potenciales por distinto tratamiento operadores económicos



El IVA en las actividades de asistencia social...

Por el lado de la oferta, según se señala en el Informe “El IVA en el sector público y en las exenciones de interés general”¹¹ al describir los efectos que provoca un tratamiento diferenciado entre el sector público y privado en el IVA, existe una distorsión mediante una reducción de la competitividad de los operadores privados frente a los operadores públicos y las ONGs ya que, en el caso de servicios que se prestan a consumidores finales como la asistencia a la tercera edad o a la infancia o juventud dónde existe una competencia entre las tres clases de operadores, el suministrador público o de carácter social tiene la ventaja de no añadir IVA a sus clientes, sin embargo el suministrador privado tiene que añadir IVA a los suyos. Esta distorsión provoca que empresas privadas más eficientes en costes que operadores públicos y ONGs se vean abocadas a la desaparición si el tipo de IVA aplicable es superior al porcentaje de ahorro en costes de la empresa privada¹².

El mencionado informe además alerta de las principales distorsiones que se pueden provocar en el lado de los input del sector público: desincentivación a la inversión y a la subcontratación favoreciendo el autoabastecimiento, por un lado y un efecto cascada, por el otro. Estas distorsiones también se producen en el caso que nos ocupa pero de una manera diferente.

Respecto al primer efecto, desincentivación de la subcontratación, hay que puntualizar que en la actividad de asistencia social hay una desincentivación de la subcontratación de empresas privadas que son las que repercuten el Impuesto pero no de las entidades de carácter social. Hay que tener en cuenta que el gran consumidor de las actividades de asistencia social es el Estado en sus múltiples variantes (Estado Central, Comunidades Autónomas, Ayuntamiento y Diputaciones...) que bien subcontrata con empresas y ONGs, bien concede subvenciones a éstas últimas para que realicen las funciones que le son propias en la asistencia social. Esto es debido a la poca importancia concedida a la asistencia social tanto en términos de empleo público como de inversión presupuestaria en relación a la educación y la sanidad, a pesar del aumento del empleo

¹¹ La elaboración de Informe ha sido solicitada por la Comisión Europea a Copenhagen Economics y KMPG AG para la reunión TAXUD/2009/DE/316 de 1 de Marzo de 2011 para estudiar la aplicación de la normativa del IVA al sector público de los Estados Miembros de la Unión Europea y hacer comparación con las normas de otros países de la OCDE que regulan el IVA u otro impuesto similar.

¹² Los redactores del citado Informe consideran que las empresas privadas son un 15% más eficientes que las públicas en los sectores que analizan: servicios de radiodifusión, educación, sanidad, servicios culturales y servicios de recogida de basura.

El IVA en las actividades de asistencia social...

público en los últimos años y el incipiente desarrollo del tercer pilar del Estado del Bienestar, la atención a la dependencia. Así, y dejando el tema espinoso de las subvenciones¹³ (que si no están directamente vinculadas al precio de las operaciones¹⁴ quedan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto), a la hora de los contratos con el sector público el factor determinante suele ser el precio, IVA incluido, y dado que las Administraciones Públicas se comportan respecto a la asistencia social como consumidores finales (puesto que al estar exenta su actividad, no tienen derecho a la deducción del IVA que soportan) se provoca una distorsión en la competencia ya que serán las entidades de carácter social las que tengan precios inferiores, al mismo nivel de eficiencia en términos de coste.

El llamado efecto cascada es el segundo efecto mencionado en el Informe. Este efecto cascada se produce cuando existe en las fases intermedias de producción un agente económico exento del Impuesto que no tiene derecho a deducir el IVA soportado. Como consecuencia de ello el precio de los servicios que presta incluye como coste el IVA soportado no deducible de esa fase. Ese impuesto oculto puede hacer que el coste final que pague el consumidor sea mayor que en el caso de intervención de un agente económico no exento, hecho más probable cuantos más intermediarios existan entre dicha entidad y el consumidor.

Sin ánimo de ser exhaustivo, además de estos efectos existen más consecuencias:

- Posibles barreras de entrada a nuevos competidores “empresas privadas”.
- Cargas administrativas adicionales para comprobar el cumplimiento de los requisitos para ser entidad de carácter social y su mantenimiento en el tiempo, que genera unos mayores costes en la administración tributaria del Estado
- Dificultades añadidas en la gestión del tributo por parte de las empresas.

¹³ Existe una gran conflictividad en relación con las subvenciones concedidas por las Administraciones ya que muchas veces se pueden considerar como verdadero pago a cambio de unos servicios.

¹⁴ La legislación española considera directamente vinculadas al precio 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.

El IVA en las actividades de asistencia social...

- Mayores incentivos para la economía sumergida y para la elusión fiscal aplicando la exención sin que se tenga la condición de carácter social

Todos estos problemas aconsejan una modificación de la ley española del Impuesto para eliminar o minorar estos efectos. Para eliminar el trato distinto entre los 3 grupos de operadores económicos existen 2 opciones: que todos los sectores estén sujetos al Impuesto y que así entre en juego en su totalidad el mecanismo de la deducción del Impuesto o que se eliminen los requisitos del 20.3 de la ley de IVA y todos los operadores, con independencia de su carácter jurídico, realicen operaciones exentas al Impuesto. En el siguiente capítulo, basándose en la literatura económica existente y en la evolución del derecho comunitario, se hará una propuesta de reforma consecuente con una de las dos opciones anteriormente mencionadas.

Capítulo III. Propuesta de reforma de la Ley española de IVA

Los problemas que genera la actual regulación española de la exención en las actividades de asistencia social han sido detallados en el capítulo anterior. En el presente capítulo primero se analizará qué reforma es más beneficiosa en atención a los efectos económicos y a los aspectos jurídicos.

a) Argumentos de tipo económico

En la literatura económica se pueden encontrar varios argumentos a favor de la subsidiación de determinadas actividades a través de la aplicación de exenciones o de tipos reducidos. Según se señala por Copenhagen Economics (2007), basándose fundamentalmente en el trabajo de Sorensen (2007), existen varios argumentos basados todos ellos, bien en la consecución de una mayor eficiencia (vía aumento de productividad o vía reducción desempleo estructural), bien en una distribución más equitativa (ya sea mejorando la distribución de rentas o haciendo ciertos productos más accesibles para toda la población):

1. En el caso de sectores cuyos servicios son fácilmente sustituibles por actividades “en negro” y/o autoabastecimiento, una presión fiscal alta (tipos marginales altos en el IRPF y altos tipos en IVA) puede hacer que comprar dichos servicios en el mercado sea caro haciendo más atractivo hacerlo uno mismo en casa o comprarlo en la economía informal, en ambos casos se trataría de actividades con una productividad del trabajo inferiores a las que se dan en el libre mercado. Así mediante la subsidiación de los servicios de mercado, se contrarresta este efecto, favoreciendo una actividad con mayor productividad y, a través de una mayor eficiencia, mejora en bienestar social y aumento del PIB, como señalan Kleven, Richter y Sorensen (2000).

La lógica de este argumento se basa en la mayor productividad de los servicios que se realizan en el mercado en relación con las actividades de la economía informal, tanto del mercado negro como del autoabastecimiento (“do-it-yourself” o DIY). En el caso de los servicios DIY, la productividad de un

El IVA en las actividades de asistencia social...

trabajador es más alta en su oficio que haciendo otras actividades. En el caso de actividades de mercado “negro”, también existe una ganancia de productividad aunque menor que en el caso de servicios DIY, ya que en el mercado “negro” serían los mismos trabajadores los que realizarían el trabajo en la economía formal.

De acuerdo con el trabajo empírico de Copenhagen Economics (2007), que adapta el modelo descrito por Sorensen (1997), si se bajase el IVA en 10 puntos porcentuales en servicios suministrados localmente, aproximadamente un 2% de horas que se realizan en actividades DIY se trasladarían a la economía formal lo que provocaría una mayor productividad de cerca de un 0,5%. Aunque dicho trabajo está realizado con el supuesto de aplicación de tipos reducidos, el efecto presumiblemente sería mayor en el caso de aplicación de exenciones.

Dicho efecto es mayor, cuanto mayor es la presión fiscal de partida puesto que cuanto mayor es la presión fiscal, mayor es el incentivo para el mercado negro y/o para los servicios DIY, aunque la magnitud de dichos incentivos varíe en función de la productividad de la familia u hogar según Strand (2004).

2. En el caso de sectores que emplean muchos trabajadores de baja cualificación, una menor tributación de los mismos (bien aplicando una exención a esos sectores, bien tipos reducidos) puede provocar una mayor demanda de los servicios prestados en dichos sectores y, en consecuencia, de mayor demanda de mano de obra poco cualificada además de una subida de salarios en ese sector que puede hacer más atractivo trabajar frente a la situación de desempleo.

Sorensen (1997) demostró que una menor tributación de los servicios con trabajadores de baja cualificación puede mejorar el bienestar y empleo agregado de una economía pero sólo si la formación de los salarios responde suficientemente a cambios en la tributación.

Este argumento era la base del “experimento” temporal que permitió reducir el IVA aplicable a servicios intensivos en trabajo en la Unión Europea a raíz de la

aprobación de la Directiva del Consejo 1999/85/EC. Las conclusiones de la Comisión Europea¹⁵ determinaron que no hubo reducción del desempleo ni de la economía informal, a pesar de lo cual dicho experimento temporal pasó a recogerse de manera permanente en la Directiva del IVA, asumiendo así implícitamente que su naturaleza temporal es lo que provocó un menor efecto en la creación de empleo como señala Copenhagen Economics (2007).

3. En el caso de diferencias de consumo entre “ricos” y “pobres”, la subsidiación de sectores cuya producción es mayormente consumida por familias de renta baja puede mejorar la distribución de renta, de una manera más equitativa, haciendo menos regresivos los impuestos indirectos.

Copenhagen Economics (2007) aclara que, para que la mejora en la equidad se produzca, tienen que existir patrones de consumo distintos entre las familias ricas y las familias pobres y dichos patrones deben mantenerse en el tiempo ya que, de lo contrario, deberían ajustarse la tributación con cada cambio en el patrón de consumo. Asimismo concluye que, para conseguir ese objetivo, existen otras herramientas alternativas para conseguir mayor equidad como transferencias directas a familias pobres, especialmente si existe un sistema social inclusivo y bien desarrollado. Este último sistema podría incurrir en menores costes debido a los costes de cumplimentación en los que se incurriría con un impuesto más difícil de gestionar tanto para la Administración Tributaria como para las empresas.

4. Dada la existencia de los llamados “merit goods” o bienes meritorios que producen beneficio social, esto es, el beneficio privado es menor que el beneficio público (externalidad positiva) y por tanto se producen y consumen menos de lo que sería beneficioso para la colectividad; deben ser subsidiados para que se estimule su consumo y así aumente la producción y/o para facilitar que las familias de renta baja tengan acceso a los mismos.

¹⁵ Comisión Europea: SEC(2003) 622 y COM(2003) 309 final

El IVA en las actividades de asistencia social...

Es el mismo argumento que justifica la existencia de impuestos “pigouvianos”¹⁶ sobre bienes y/o servicios cuya producción o consumo genera externalidades negativas, como por ejemplo, el consumo de alcohol, tabaco, gasolina, etc., sólo que en este caso se trata de externalidades positivas.

Otro sector de la literatura económica, sin embargo, aboga por la uniformidad en la tributación indirecta¹⁷. Así Atkinson y Stiglitz (1976) demostraron que la tributación uniforme es óptima cuando las preferencias entre ocio y el resto de bienes y servicios están débilmente separadas. Todo ello a pesar de que los trabajos de Ramsey (1927) y, entre otros, Corlett y Hague (1953), Diamond (1975), Christiansen (1984) y Sáez (2002) demuestran que la tributación indirecta óptima sería la no uniforme¹⁸ si no fuera por el problema práctico acerca de la estimación de las elasticidades precio cruzadas compensadas entre el ocio y todos los bienes y servicios, que junto a los costes de cumplimentación hace que este sector de la literatura (junto a los técnicos en materia fiscal) se decanten por una tributación uniforme de todos los bienes y servicios¹⁹.

Los costes de cumplimentación que acarrea la ampliación de la exención a todas las actividades de asistencia social son, a mi modo de entender, inferiores a los que hay que incurrir cuando se introduce una exención. En la actualidad, la Administración Tributaria ya tiene que distinguir entre actividades de asistencia social y el resto de actividades, para luego distinguir si estamos ante entidades públicas y otras “sin ánimo de lucro” o ante empresas “mercantiles”. La ampliación de la exención puede disminuir los costes de gestión de la Administración tributaria al no existir ya tal diferencia en su tratamiento respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por el lado de las empresas, sin embargo, el impacto es indeterminado puesto que habrá empresas que, debido a este cambio, tengan que lidiar con los inconvenientes que genera realizar operaciones

¹⁶ El objetivo de estos impuestos es intentar lograr que el producto marginal privado (lo que cuesta producir el bien en cuestión) más el importe del impuesto sea igual al producto marginal social, internalizando la externalidad negativa que, de otra manera, no recoge el mercado.

¹⁷ Con la única excepción de los impuestos pigouvianos.

¹⁸ Esta no uniformidad estaría basada en que, para evitar la tendencia hacia la sustitución por ocio, deben gravarse los bienes o servicios menos sustitutivos por ocio

¹⁹ La Comisión Europea adoptó el 6 de diciembre de 2011 una Comunicación acerca del futuro del IVA y en la que deja abierto el debate acerca de una simplificación de los tipos del Impuesto y del alcance de las exenciones.

El IVA en las actividades de asistencia social...

exentas y no exentas al Impuesto (con la aplicación de la regla de prorrata o de sectores diferenciados) pero habrá otras empresas que se beneficiarán al convertirse todas sus operaciones en exentas al Impuesto. Además existe una ventaja adicional: eliminará la inseguridad e incertidumbre ante el tratamiento de una operación de asistencia entre las empresas u organismos públicos adquirentes de asistencia social, ya que todas estarán exentas del Impuesto y no dependerá del carácter jurídico del prestador del servicio.

b) Argumentos de tipo jurídico

Desde un punto de vista jurídico, ya vimos que la exención de las actividades de asistencia social viene establecida por los apartados g y h del art. 132.1 de la Directiva de IVA. La propuesta de tributación total, con independencia del carácter del operador económico, conllevaría la reforma de la Directiva de IVA puesto que sería la única manera de eliminar la exención de las entidades de Derecho Público. La modificación de la Directiva necesitaría unanimidad de los Estados Miembros lo que supone un procedimiento harto difícil además de largo en el tiempo, si bien es cierto que las últimas propuestas que se realizan respecto a la tributación del sector público en relación con el IVA van encaminados en esa dirección como, por ejemplo, la propuesta incluida en el Informe “El IVA en el sector público y en las exenciones de interés general”, mencionado con anterioridad.

En la aplicación práctica, sin embargo, y respecto de las entidades de carácter social, ha existido una evolución en la interpretación de que debe considerarse, en la terminología que utiliza la Directiva de IVA, “organismos a los que el Estado Miembro de que se trate reconozca su carácter social”. Así, inicialmente, la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas consideró que las personas físicas no podían considerarse “organismos” y, por tanto, las actividades que realizasen éstas últimas de carácter social no estarían exentas del Impuesto (Sentencia TJCE 11-8-95, C-453/93); sin embargo, posteriormente, en aras de la neutralidad inherente al sistema común del IVA, declara que dicho concepto de “organismo” es suficientemente amplio para incluir entidades con ánimo de lucro e incluso personas físicas que explotan una empresa (Sentencias TJCE de fecha 7-9-99, Caso Gregg, C-216/97 y de fecha 26-5-05,

El IVA en las actividades de asistencia social...

C-498/03, entre otras). Como resultado de esta interpretación, en la mayoría de Estados Miembros todas las actividades relacionados con la asistencia social están exentas del Impuesto, aunque las personas y entidades que las realizan están sujetas a varios requisitos, según se aprecia en el siguiente cuadro elaborado por la Comisión Europea:

Category	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
13. Admission to sporting events	6	20	14	[ex]	7	20	13	8	19,6	[ex]	10	5	21	21	3	27	18	6	20	8	23	24	8,5	20	9	[ex]	20
	[ex]			25	19			18			21				[ex]											[ex]	6
14. Use of sporting facilities	6	20	14	[ex]	[ex]	20	23	[ex]	19,6	9	21	17	21	21	3	27	18	6	20	8	23	24	8,5	20	9	6	20
	[ex]			25	19			18										[ex]							[ex]	[ex]	17,5
15. Social services	6	20	[ex]	25	7	[ex]	13	8	19,6	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	3	[ex]	[ex]	19	[ex]	[ex]	6	[ex]	20	20	[ex]	[ex]	[ex]
			14			[ex]					4												[ex] ¹⁰	[ex]		[ex]	[ex]
	21										10				15				10			23					25
	[ex]										21				[ex]												

Por tanto, dada la evolución de la mayoría de los países de la UE hacia la generalización de la exención de los servicios sociales, y la mayor facilidad en la modificación de la Ley española del IVA que la Directiva de IVA, me hace concluir, en aras a una mayor armonización del IVA en la Unión Europea y de una aplicación más uniforme de la normativa de IVA actual, que lo factible y lógico es la modificación de la Ley española optando por la exención total de los servicios de asistencia social con independencia de quién sea el prestador.

Por todo lo anteriormente expuesto, en aras de conseguir una neutralidad en el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en las actividades de asistencia social, considero que debe ampliarse la exención a todos los prestadores de dichos servicios, bien por la mayor facilidad de realizar la modificación legal, bien por los posibles efectos beneficiosos que dicha subsidiación (vía exención) nos dice la literatura que se pueden conseguir. En el capítulo siguiente se hablará de los efectos que la literatura económica prevé y cuáles son las circunstancias que influyen en la magnitud de dichos efectos.

Capítulo IV. Efectos de dicha reforma

Una vez argumentada la decisión acerca de ampliar la exención de las actividades de asistencia social a las empresas mercantiles, es hora de detallar algunos de los efectos que previsiblemente tendría dicha reforma para dichas empresas.

En primer lugar, se detallará un modelo teórico para calcular la pérdida de recaudación que esta medida tendría para las arcas del Tesoro Público de una manera estática y se señalarán otros efectos en las Administraciones Públicas. Posteriormente, se ampliará el modelo teórico para recoger la modificación previsible en la función de producción de las empresas cuya actividad va a pasar de sujeta a exenta, para después detallar qué efectos puede tener sobre el precio de dichos servicios y que factores influyen en la magnitud de dichos efectos. Por último, se mencionarán otros posibles efectos: aumento de producción y demanda, aumento de la productividad, aumento de mano de obra empleada y su distribución, etc.

a) **Efectos en la recaudación de la Administración Tributaria y en las Administraciones Públicas**

En cualquier estudio que analice una propuesta de modificación de normas tributarias es preciso realizar el impacto que tendrá en las cuentas públicas. Es evidente, más en la época en la que nos encontramos, que una ampliación de una exención tiene un coste para el erario público y puede hacer más difícil alcanzar el objetivo de déficit planeado.

Este impacto tiene que incluir tanto la pérdida bruta de recaudación por IVA (efecto estático) como la evolución de la recaudación por la influencia de la modificación propuesta en la demanda de los servicios afectados (a mayor demanda, más beneficios para dichas empresas y más tributación en impuestos directos) y en el traslado de la bajada impositiva a los precios (si no se traslada a los precios, mayor margen de beneficio para las empresas del sector, mayores impuestos directos; si sí se traslada a los precios la disminución de impuestos, los consumidores finales dispondrán de mayor renta disponible para consumir otros bienes). Por otra parte, en el mercado

El IVA en las actividades de asistencia social...

laboral, una mayor contratación de mano de obra en dicho sector conllevará nuevos sujetos pasivos contribuyentes en IRPF y un aumento en las cotizaciones sociales de las empresas a sus trabajadores.

En relación al efecto estático anteriormente expuesto, vamos a construir un sencillo modelo teórico que nos permita cuantificar el efecto sobre la recaudación. La pérdida de recaudación consistiría en el importe de las cuotas repercutidas en las actividades de asistencia social por empresas mercantiles (C_{AS}) minorado en el IVA que antes era deducible (IVA_S), pero que al tratarse de una exención sin derecho a deducción, ahora va a ser un mayor coste para las empresas. Además, como ya vimos anteriormente, hay que tener en cuenta la menor tributación en impuestos directos porque el mayor coste del IVA ahora no deducible, es gasto deducible en el Impuesto de Sociedades o en el IRPF (a efectos del cálculo se utiliza el tipo medio en la tributación directa TM_{TD}). Así la pérdida de recaudación (PR):

$$PR = C_{AS} - IVA_S * (1 - TM_{TD})$$

Dadas las limitaciones existentes referidas a la disponibilidad de información, no es posible realizar una cuantificación de la pérdida de recaudación aplicando el modelo teórico planteado. Sin embargo, es posible realizar una aproximación empírica con datos reales de contribuyentes que tienen domicilio fiscal en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo en el País Vasco y Navarra, que se detallará en el próximo capítulo.

Esta pérdida de recaudación va a afectar tanto a la Administración General del Estado, como a las Comunidades Autónomas al tratarse el IVA de un impuesto parcialmente cedido a las mismas con un límite del 50%, de acuerdo con la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁰. Así la pérdida de recaudación se repartiría al 50% entre la Administración Central y las Autonómicas.

²⁰ El IVA es un impuesto cedido parcialmente desde el año 2002 cuando se introdujo la cesión parcial del 33%. Dicho porcentaje aumentó hasta el 50% a partir del ejercicio 2010. Ese 50% autonómico se distribuye entre todas las CC.AA. en función del consumo que se efectúa en cada una de ellas, para lo cual el Instituto Nacional de Estadísticas ha elaborado unos Indicadores de Consumo.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Ahora bien, como ya sabemos, las Administraciones Públicas realizan actividades de asistencia social que están exentas, pero también son las grandes consumidoras de estas actividades ya que muchos de los servicios que prestan es a través de la subcontratación de los servicios con entidades “mercantiles” que repercuten el Impuesto, piénsese por ejemplo en plazas concertadas en residencias, los servicios de tele asistencia, etc. En el caso de que la bajada de tipos se traslade totalmente a los precios, los presupuestos de las entidades públicas prestadoras de servicios sentirían un alivio en ese capítulo y se produciría, de facto, un traspaso de fondos de la Administración Central a las CC.AA. y Ayuntamientos.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que el inicial efecto negativo que se produciría para los Ingresos Públicos por esta medida se compensaría total o parcialmente a través de una disminución de los gastos públicos.

Esta eventual bajada de precios eliminaría la distorsión descrita en el capítulo 2, eliminando el trato de favor a las organizaciones sin ánimo de lucro y al autoabastecimiento de personal por parte de la Administración Pública. Por lo que se produciría una mayor competencia entre las entidades que se presenten a concursos públicos favoreciendo a las empresas mercantiles más eficientes frente a las menos eficientes entidades sin ánimo de lucro.

Por último, mencionar que los costes de la gestión tributaria por parte de la Administración van a ser menores que en la actualidad, primero por la eliminación del procedimiento de reconocimiento del carácter social a las entidades sin ánimo de lucro y, segundo, por la menor complicación a la hora de gestionar la información de este sector ya que, al tener todos los sujetos pasivos el mismo tratamiento en el IVA, la información sería más homogénea.

Podemos concluir, por tanto, que se produciría un primer efecto en la recaudación impositiva vía IVA e Impuestos Directos que a medio plazo se compensaría ante la mejora de resultados del sector gracias a su mayor eficiencia y a un nuevo incremento de la Tributación directa.

b) Efectos en la función de producción

A la hora de hablar de exenciones o tipos reducidos en impuestos indirectos, el primer efecto microeconómico que se menciona en la literatura es el descenso de los precios de los bienes o servicios afectados, asumiendo que, dadas ciertas condiciones, el traslado de la bajada de tipos a los precios es parcial a corto plazo y total a largo plazo. Esto es, dada la propuesta que se realiza, la ampliación de la exención implica que los servicios que ahora tributan al 10% pasarán a tributar al 0% y, por tanto, a largo plazo los precios podrían llegar a disminuir en ese mismo porcentaje del 10%.

En este caso, sin embargo, nos encontramos con una variante especial: el derecho a deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios. Dado que, con la modificación propuesta, las empresas mercantiles que prestan servicios de asistencia social pasan a realizar actividades exentas sin derecho a deducción, existe una modificación en su función de producción al incluir dentro de sus costes el importe del IVA soportado que ahora ya no es deducible.

Para hacer un diagnóstico completo, hay que añadir una nueva variable, la tributación directa, en sus versiones Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y cómo varía la tributación en los mismos. Así el mayor coste de las empresas a causa del IVA ahora ya no deducible, es deducible en la tributación directa y, por tanto, también hay que cuantificarlo.

Partiendo de esas premisas, vamos a calcular el porcentaje en que variaría su función de producción. Considerando que IVA_S son las cuotas soportadas de IVA y TM_{TD} es el tipo medio en la tributación directa calculado dividiendo la cuota líquida del impuesto directo (CL_{TD}) entre la base imponible del Impuesto directo (BI_{TD}), tendríamos que el aumento de los costes neto (AC), sería

$$AC = IVA_S * (1 - TM_{TD}) \quad \text{dónde} \quad TM_{TD} = \frac{CL_{TD}}{BI_{TD}} \quad (1)$$

Mientras que el porcentaje de variación de la función de producción X sería

El IVA en las actividades de asistencia social...

$$X = \frac{AC}{\text{Gastos totales}} = IVA_S * \frac{(1-TM_{TD})}{\text{Gastos totales}} \quad (2)$$

Al considerar ahora las prestaciones de servicios de asistencia social como exentas sin derecho a deducción, hay que tener en cuenta la regla de prorrata, esto es, calcular el porcentaje de operaciones que tienen derecho a deducción (ODD) sobre el volumen total de operaciones (VO).

$$\text{Prorrata} = O_{DD}/VO$$

En el caso de prestadores de servicios que, además de la actividad de la asistencia social, realizan otras actividades; hay que tener en cuenta que se van a convertir en sujetos pasivos “mixtos”, esto es, que realizan operaciones con derecho a deducción y otras sin derecho a deducción (las actividades de asistencia social) y dado que no todo el IVA soportado se refiere a la actividad de asistencia social, hay que calcular qué parte del IVA soportado total es el que va a suponer un mayor gasto y para ello, es necesario calcular la variación en el porcentaje de prorrata. Dado que, debido a la exención, el importe de las operaciones que tienen derecho a deducción son menores en el importe de las actividades de asistencia social (AS):

$$\text{Nueva Prorrata} = O'_{DD}/VO \quad \text{dónde} \quad O'_{DD} = O_{DD} - AS$$

$$\text{Variación Prorrata (VP)} = AS/VO$$

Incluyendo en la ecuación (2) la variación en la prorrata, esto es, la pérdida efectiva de deducción, el resultado final con el que habría que trabajar es:

$$X = IVA_S * VP * \frac{(1 - TM_{TD})}{\text{Gastos totales}}$$

Es fácilmente comprobable que, en el caso de prestadores de servicios que únicamente realizan actividades de asistencia social, la variación de prorrata es 1, lo que implica que todo el IVA soportado no es deducible y, por tanto, mayor gasto.

El IVA en las actividades de asistencia social...

A este planteamiento inicial habría que añadir faltarían añadir otras variables en los impuestos directos, esto es, la variación en el tipo medio del IRPF debido a la progresividad de este impuesto, la aplicación de deducciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar, etc. lo que conduciría a una visión más completa de los cambios en la función de producción. Por ello, un estudio posterior más avanzado queda abierto a la inclusión de la variación previsible en la demanda de los servicios afectados y su influencia en la función de producción vía costes, márgenes y variación de la tributación directa. Plantear un modelo completo en este trabajo, supera nuestro objetivo inicial y no cambia el sentido de los resultados obtenidos, simplemente aportaría una cuantificación más precisa de los efectos finales sobre la función de producción.

En el capítulo siguiente, además de la aproximación empírica mencionada anteriormente sobre la pérdida de recaudación de la Administración Tributaria, se ha realizado un cálculo individualizado del porcentaje de aumento de los costes que supondría la ampliación de la exención propuesta para todos los sujetos pasivos que realizan actividades de asistencia social en el territorio de aplicación del Impuesto, lo que excluye Canarias, y de que dispone información la Agencia Tributaria (excluyendo País Vasco y Navarra).

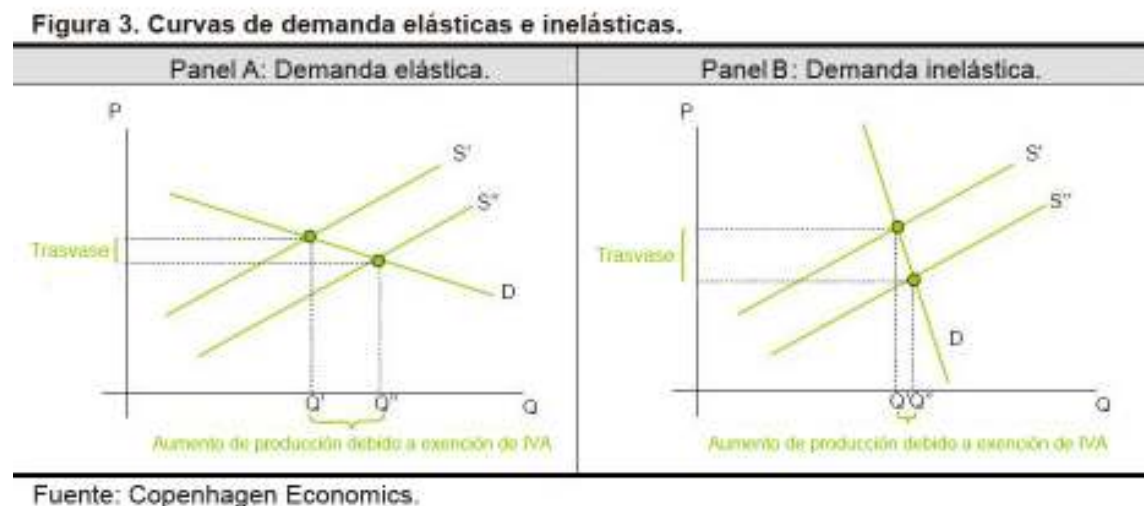
c) Efectos en el precio de los servicios

Como ya dijimos, en la actualidad los tipos reducidos aplicables a la asistencia social son el 10% y el 4% en algunos casos residuales. Dado que los costes aumentarían en el porcentaje mencionado en el apartado anterior, la máxima bajada que se podría producir en los precios sería el resultado de minorar los tipos mencionados en dicho porcentaje. En todo caso, la posible variación en los precios va a depender de varias circunstancias, entre las que se encuentran la estructura del mercado, la elasticidad de las curvas de oferta y demanda o los comportamientos de los consumidores.

El IVA en las actividades de asistencia social...

La estructura del sector será un factor determinante en los efectos que la aplicación de la exención tendrá. Así cuanto más competitivo sea este sector, mayor será la reducción de precio y el aumento de producción. El sector de la asistencia social está compuesto por multitud de empresas lo que podría descartar la existencia de monopolios. Ahora bien, dada la naturaleza de estos servicios, que se prestan de forma local, es plausible la existencia de monopolios locales como, por ejemplo, la existencia de una única residencia de ancianos en la ciudad o comarca donde es probable que no se produzca una bajada de precios sino que el productor de los servicios internalice como mayor margen la bajada impositiva.

El precio se verá influenciado asimismo por la elasticidad de la curva de demanda, cuanto más inelástica sea esta, mayor será el traslación a precios provocado por la exención, esto es, la bajada de precios será de mayor magnitud aunque el impacto de la exención en el aumento de la producción sería más limitado. En el caso de una curva de demanda muy elástica, se obtiene un mayor aumento de la producción ante la introducción de una exención pero a la vez el traslación a precios de la reducción impositiva será menor, según se refleja en la Figura 3.

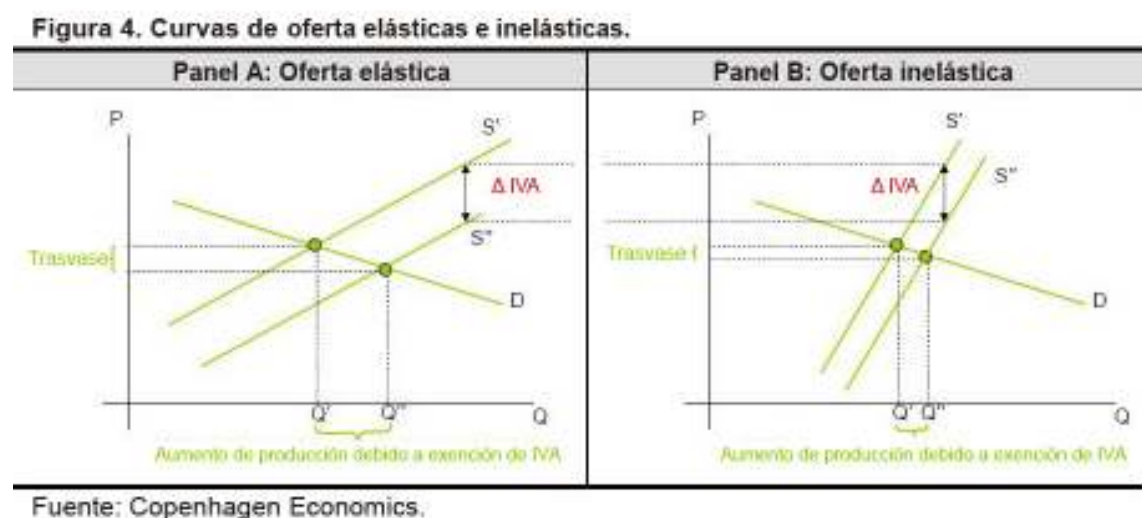


Estas conclusiones descansan en la premisa de que el mercado es competitivo. El traslado a precios sería significativamente menor cuando se abandona la asunción de competencia perfecta, de acuerdo con Stiglitz (1998).

El IVA en las actividades de asistencia social...

Por otra parte, el comportamiento del consumidor no puede reducirse a un único parámetro de elasticidad. Existen factores psicológicos que afectan a las respuestas a variaciones de precio. Se han señalado casos en la literatura económica, Sawyer y Dickson (1984), de cómo pequeñas bajadas de precio no afectan a la demanda puesto que el nuevo precio está entre un intervalo de precios de referencia para los cuales el consumidor es indiferente. Por otra parte, y en relación con los hábitos de consumo, según Carbonnier (2005) existe una rigidez que impide que estos cambien salvo que se produzca bajadas de precio importantes, piénsese por ejemplo en una persona que cuida a su padre enfermo y en la presión moral y social a veces existente para realizar ese trabajo uno mismo en lugar de contratar una persona o empresa para que cuide del anciano.

La elasticidad de la curva de oferta es determinante a la hora de los efectos en los precios y en la creación potencial de empleo a través de una mayor producción. Curvas muy elásticas crean efectos mayores en los precios y la producción. Así a mayor elasticidad de la curva de oferta, mayor traslación a precio de la exención en el IVA (mayor bajada de precios) y mayor incremento de la producción, bajo los mismos condicionantes sobre el grado de competencia del mercado. En la Figura 4 se comparan los efectos de una misma bajada impositiva vía exención en caso de curva de oferta elástica e inelástica.



El IVA en las actividades de asistencia social...

Otra variable a tener en cuenta es la magnitud de las inversiones en capital a realizar para aumentar la producción de los servicios. A mayor inversión en capital, más lento será el traspaso de la bajada del IVA a los precios y en menor cuantía que en aquellos subsectores dónde las inversiones necesarias sean menores. Así en aquellas actividades de asistencia social que impliquen alojamiento, tales como residencias, centros de reinserción, etc. es previsible una menor bajada de precios.

Por último, la incertidumbre puede exacerbar los efectos de la bajada de impuestos, incrementando el traspaso de la bajada a los precios y la creación de empleo de acuerdo con Riedl y van Winden (2005).

d) Otros efectos

Existen otros efectos económicos cuya cuantificación posponemos en el tiempo para un ulterior trabajo, pero a los que vamos a referirnos brevemente, para valorar el sentido de los mismos ante la reforma propuesta del IVA.

El aumento en la producción de estos servicios va a depender de las elasticidades de las curvas de oferta y de demanda. A mayor elasticidad de la curva de demanda, mayor incremento de la producción habiéndose demostrado empíricamente por Copenhagen Economics (2007) que el aumento de demanda está inversamente relacionado con el tamaño del traslado a los precios de la bajada impositiva.

Igualmente a mayor elasticidad de curva de oferta, mayor será el impacto en la producción. Hay que señalar que el aumento de producción puede demorarse en el caso de que se necesiten hacer nuevas inversiones, según señala Carbonnier (2005). Es evidente que, por ejemplo, una residencia de ancianos no puede aumentar el número de habitaciones con facilidad y que, debido a que ahora el IVA no sería deducible, la rentabilidad de la inversión podría ser menor.

Copenhagen Economics (2007) especifica que el efecto de una bajada de impuestos indirectos es distinto en función del tipo de bienes o servicios. Los artículos de lujo son más sensibles a cambios en los precios que los de primera necesidad. A este respecto hay que tener en cuenta que el carácter de lujo de un bien o servicio va a depender de la percepción de cada consumidor. Así las actividades que hemos

El IVA en las actividades de asistencia social...

considerado como asistencia social son muy variadas y muchas de ellas pueden ser consideradas un “lujo” cuando se contratan en el mercado en lugar de autoabastecerse en el hogar.

Se espera también un aumento de la productividad en el sector, por un lado, al eliminarse el trato discriminatorio existente para las empresas mercantiles más productivas a la hora de contratar con los entes públicos y aumentar así la competencia en el mercado; por otro, por el traslado de actividades de la economía informal a la economía de mercado más productiva como consecuencia de un menor incentivo a las actividades informales por la bajada impositiva.

Como se mencionó al hablar sobre la elasticidad de las curvas de demanda, la magnitud del traslación de la reducción del IVA a los precios está inversamente relacionada con el incremento de la producción y, por tanto, con la creación de empleo. En consecuencia, una mayor elasticidad de la curva de demanda provocará un mayor aumento de la mano de obra demandada en ese sector, siendo este uno de los motivos para la introducción de una exención. Si además ese sector tiene un alto porcentaje de mano de obra poco cualificada, tenemos una justificación de equidad para la bajada impositiva.

De acuerdo con los datos de la Tesorería de la Seguridad Social elaborados por la Fundación 1º de Mayo²¹, el sector de la dependencia tiene un porcentaje del 34% de mano de obra no cualificada, lo que puede añadir un argumento de equidad a la hora de optar por la ampliación de la exención.

Además este sector tiene una mayoría de personal femenino, 77%, especialmente en la mano de obra no cualificada; unas altas tasas de temporalidad, de cerca del 43% (45% para las mujeres) y un porcentaje alto de contratos a tiempo parcial

²¹ Aunque estos datos hacen referencia a la atención a la dependencia, un subsector de lo que hemos mencionado “asistencia social” los datos del conjunto total no van a diferir mucho de los aquí expuestos.

El IVA en las actividades de asistencia social...

del 30% (para las mujeres el 33%). En consecuencia, un aumento de la mano de obra en este sector podría favorecer a las mujeres con trabajos de menor cualificación y en contratos a tiempo parcial.

Por tanto, es de prever un aumento del empleo femenino en este sector, especialmente en aquellas actividades de asistencia social más intensivas en mano de obra (atención a domicilio, servicios sin establecimiento, etc.).

Respecto a las mujeres, que suelen acarrear con los cuidados de familiares ancianos, enfermos y discapacitados; puede darse un efecto multiplicador de los siguientes efectos parciales:

- si la asistencia social es más barata, más mujeres pueden dedicarse a su carrera profesional, a trabajos con mayor productividad.
- esta mayor participación de mujeres en el mercado laboral, exigirá mayor contratación de personas para realizar esas actividades en el hogar, favoreciéndose las empresas organizadas y más productivas que contratando personal en negro.
- si hay más empleo para las mujeres, se espera que parte de las que se dedican a estas actividades “en negro”; encuentren trabajo en la economía formal y además con un trabajo que las permita compatibilizar vida profesional y familiar debido a la alta utilización de los contratos a tiempo parcial.

Este aumento en la producción, que genera puestos de trabajo, que favorece a las actividades “de mercado” con mayor productividad y, a través de una mayor eficiencia, mejora en bienestar social y aumento del PIB. Además mejora las finanzas públicas a través de impuestos, provocaría un aumento de bienestar social no sólo en términos económicos sino en términos de mejoría en el tratamiento a los desfavorecidos: ancianos, menores, minorías, etc.

Capítulo V. Aproximación empírica al modelo teórico

Para determinar cuál sería el efecto previsible de la ampliación de la exención a las actividades de asistencia social realizadas por empresas mercantiles, se ha utilizado la base de datos Zújar de la Agencia Tributaria. El primer paso fue determinar cuál sería el conjunto de datos que nos pudiese dar toda la información necesaria.

Dado que no existe un grupo específico para los profesionales de la asistencia social, únicamente se seleccionaron los contribuyentes que estuvieran dados de alta en la Agrupación 95 “Asistencia y servicios sociales” de la Sección 1ª, Actividades empresariales y sea esta su actividad principal.

Se excluyeron las entidades clasificadas como “Congregaciones religiosas”, “Asociaciones”, “Otras entidades” y “Entes Públicos”, de tal manera que el objeto de trabajo eran inicialmente 4.820 sujetos pasivos, de los cuales 878 son empresarios personas físicas y 3.942 entidades jurídicas mercantiles.

Los datos obtenidos corresponden a 2010 porque es el último año en que están disponibles los datos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades. Se han actualizado los datos monetarios con el IPC de 2011, 2,4% y la previsión para 2012 realizada por FUNCAS en el caso de un escenario alcista del petróleo: 2,1%.

Los datos disponibles para cada contribuyente son los siguientes:

Respecto a datos de IVA:

- Volumen de operaciones realizadas (operaciones no exentas, exportaciones, entregas intracomunitarias, otras operaciones)
- Importe de operaciones a tipos reducidos y sus cuotas repercutidas.
- Importe IVA deducido en el ejercicio y, en caso de aplicación de prorrata, porcentaje de prorrata.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades:

- Importe de la cifra de negocios.

El IVA en las actividades de asistencia social...

- Resultado antes de impuestos.
- Gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- Base Imponible.
- Cuota Líquida

Respecto al IRPF.

- Gastos deducibles en Estimación Directa
- Base Imponible.
- Cuota Líquida.

Dados los datos disponibles, ha sido necesario ajustar el modelo teórico planteado por varias cuestiones:

- ✓ Dado que la intención era aplicar la normativa tributaria vigente en 2013 y 2014, y se habían producido modificaciones legales tanto en IRPF como IS desde 2010, no tenía sentido calcular tipos medios de tributación como se especificaba en el modelo teórico.
- ✓ El mayor gasto deducible en la tributación directa como consecuencia de la reforma propuesta y su relación con la base imponible original, dividía los sujetos pasivos en tres grupos:
 - La base imponible original era negativa o cero, en consecuencia el ahorro en tributación directa no se produciría en 2013.
 - La base imponible original era inferior al nuevo gasto a considerar, y por tanto la nueva base imponible resultaba negativa. Así existe un ahorro en la tributación directa en 2013 y un ahorro en ejercicios posteriores. En el caso particular de sujetos pasivos contribuyentes de IRPF, la tributación en 2013 no va a ser igual a la de los ejercicios posteriores por la vigencia únicamente en 2012 y 2013 de un gravamen complementario.

El IVA en las actividades de asistencia social...

- La base imponible original era superior al nuevo gasto y el ahorro en la tributación directa se producía en 2013.
- ✓ La aplicación del modelo teórico planteado generaba datos inconsistentes y errores como consecuencia de bases imponibles negativas.

En consecuencia, en lugar de aplicación de tipos medios, se ha desglosado el efecto en la imposición directa que se produciría en 2013 de la que se produciría en ejercicios posteriores. En cada ejercicio se ha aplicado la normativa aplicable en ese momento y el ahorro, desde el punto de vista de la empresa, en la imposición directa (AID) se ha calculado por diferencia entre las cuotas calculadas sobre la base imponible original y la nueva base imponible generada al considerar el mayor gasto deducible. En consecuencia, esta aproximación recoge la progresividad del IRPF y los beneficios de las entidades de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades.

Además para el cálculo de la pérdida de recaudación, se ha desglosado el efecto de la pérdida de las cuotas del Impuesto que ya no se repercutirían (CAS) en función del tipo aplicable. La correspondiente al tipo superreducido (CAS₄) es la suma de las cuotas repercutidas en 2010 actualizadas. Sin embargo, la pérdida correspondiente al tipo reducido (CAS₁₀) se ha calculado aplicando el tipo vigente en 2013, 10%, sobre el importe de las operaciones realizadas en 2010 sujetas al tipo reducido, una vez actualizado.

Así el modelo ajustado quedaría reflejado en la siguiente ecuación:

$$PR = CAS_{10} + CAS_4 - IVA_s + AID_{2013} + AID_{2014}$$

Dada la dualidad de contribuyentes sujetos al Impuesto sobre Sociedades o a IRPF, se ha trabajado con los dos colectivos de manera independiente. Aunque los cálculos realizados con ambos colectivos han sido:

1. Por razones técnicas se ha presumido que el IVA soportado total (IVA_s) es igual al IVA deducido salvo en el caso de que se haya aplicado prorrata. En

El IVA en las actividades de asistencia social...

caso de sujetos pasivos mixtos, el IVA soportado se ha calculado como el cociente entre el deducido y el porcentaje de prorrata multiplicado por cien.

2. En los casos en que el volumen de operaciones era cero, se calculó el volumen de operaciones como la suma de las operaciones sujetas con el importe de las operaciones exentas (entregas intracomunitarias, exportaciones, etc.). Si aun así el resultado es cero, se ha presumido que el IVA deducido es el soportado en su totalidad y que corresponde únicamente a esta actividad.
3. Se han excluido aquellos sujetos pasivos que, no habiendo realizado operaciones a tipos reducidos, han realizado operaciones al tipo general ya que se considera que no realizan actividades de asistencia social a pesar de su clasificación en el IAE seleccionado. Así se han excluido 155 empresarios personas físicas y 355 empresas. En consecuencia tenemos una población total de 4.310 sujetos pasivos.
4. Aunque existen sujetos pasivos sin operaciones realizadas en 2010, no han sido excluidos porque podría tratarse bien de contribuyentes que van a iniciar actividades de asistencia social, bien de contribuyentes que se van a dar de baja de la actividad.
5. Los datos que tenemos de cuotas de IVA Soportado son resultado de aplicación de los tipos aplicables en ese ejercicio. Se ha considerado que hacen referencia al tipo general aplicable en 2010 (16% hasta el 30 de junio y 18% desde el 1 de julio). Así se han calculado el importe de las cuotas de IVA soportado si se aplicase el tipo vigente en 2013: 21%, teniendo en cuenta que en 2010 hubo un tipo medio del 17%.
6. Para la obtención del importe de las cuotas de IVA soportado que no sería deducible con la reforma propuesta, calculamos el porcentaje que suponen las operaciones a tipos reducidos sobre el total de las operaciones realizadas y lo aplicamos al IVA soportado total.
7. La pérdida de recaudación se ha calculado como el importe de las bases repercutidas al tipo reducido aplicándole el tipo reducido en 2013, 10%, más las cuotas repercutidas a tipo superreducido, más el ahorro presente y futuro en la tributación directa todo ello minorado por el IVA ahora no deducible para los 4.310 sujetos pasivos.

El IVA en las actividades de asistencia social...

8. El aumento del coste resulta del IVA no deducible menos el ahorro en 2013 y 2014 en la imposición directa (IRPF e Impuesto sobre Sociedades) y así, el cociente resultante entre dicha cantidad y los gastos deducibles en dichos Impuestos, obtenemos el porcentaje en que aumentarían los costes.
9. Finalmente, para el cálculo del porcentaje de aumento de los costes, se han excluido aquellos sujetos pasivos para los cuales no disponemos de datos de gastos: 71 empresarios personas físicas y 412 empresas, por la imposibilidad de su cálculo.

En el caso de los empresarios personas físicas, se procedió de la siguiente manera:

- ✓ La escala del IRPF se ha modificado desde 2010. En 2011 se incrementaron los tramos para hacer el impuesto más progresivo y, para 2012 y 2013, se ha introducido un gravamen complementario. Así se ha procedido a calcular el tipo medio aplicable a cada contribuyente con la escala vigente de IRPF 2013 y el gravamen complementario que le corresponde. Asimismo se ha calculado el promedio de todos los tipos medios de los contribuyentes (sin contar con el gravamen complementario) con base imponible positiva: 12,61%
- ✓ Se han calculado las cuotas correspondientes a la escala general y al gravamen complementario para la base imponible original y para la base imponible minorada por el IVA no deducible. Así, por diferencia entre las cuotas calculadas con la base imponible original y las calculadas con la nueva base imponible, se calcula el ahorro en IRPF en 2013.
- ✓ En el caso de Base Imponible negativa, el ahorro en IRPF se realizaría a través de la compensación en 2014 de la base liquidable negativa ahora generada, y se ha calculado aplicando sobre el IVA no deducible el porcentaje calculado de 12,61% (no se tiene en cuenta el gravamen complementario puesto que 2013 es el último año en vigor del mismo).
- ✓ En el caso de Base Imponible positiva inferior al IVA no deducible, además del ahorro de IRPF 2013 ya calculado, existe un ahorro en 2014 calculado como el producto del tipo medio calculado para ese contribuyente (sin tener en cuenta el

El IVA en las actividades de asistencia social...

gravamen complementario) por el exceso del IVA no deducible sobre la Base imponible.

Las peculiaridades en los cálculos referentes a las empresas mercantiles fueron las siguientes:

- ✓ El tipo aplicable del Impuesto sobre Sociedades se ha modificado desde 2010, pasando del 35% al 20% para 2013. Además ha cambiado la tributación de las entidades de reducida dimensión: para ser considerada entidad de reducida dimensión es necesario tener una cifra de negocios para 2013 de 10 millones de euros mientras que en 2010 era necesario una cifra de negocios de 8 millones. En este régimen tributaban los primeros 120.202,41 euros de base imponible a un 25% en 2010 y el resto al 35%, mientras que para 2013 tributan los primeros 300.000 euros a un 20% y el resto al 30%.
- ✓ Se han calculado las cuotas correspondientes a la base imponible original y la base imponible minorada por el IVA no deducible para los sujetos pasivos cuya nueva base imponible es positiva. Así, por diferencia entre ambas cuotas, se calcula el ahorro en Impuesto sobre Sociedades en 2013. También se ha calculado el tipo medio aplicable para dichos sujetos pasivos y su promedio: 25,16%
- ✓ Este mismo porcentaje es el que se ha aplicado a las Bases imponibles negativas que se generan con motivo de la modificación legal para calcular el ahorro en Impuesto sobre Sociedades en 2014.
- ✓ Existen Uniones Temporales de Empresas que no tributan en el Impuesto sobre Sociedades y que imputan sus resultados a sus miembros. Se ha considerado que todos son miembros son empresas mercantiles y, por lo tanto, se ha aplicado el tipo del 25,16% sobre la Base Imponible Positiva o sobre las Bases imponibles negativas generadas.
- ✓ Existen sociedades civiles y comunidades de bienes que atribuyen sus resultados a sus miembros y por tanto no tributan en el Impuesto sobre Sociedades. Se ha observado que todos los datos correspondientes a estos sujetos pasivos no tienen

El IVA en las actividades de asistencia social...

datos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, entre ellos el coste de los factores de producción, así que el mayor gasto deducible en Renta por IVA no deducible se ha considerado como un ahorro en el ejercicio 2013 que es cuando se imputaría en el IRPF de los comuneros (suponiendo que todos los comuneros son personas físicas residentes). Para ello se ha aplicado el tipo obtenido como promedio de los calculados para los contribuyentes del IRPF con Base Imponible Positiva (incluido el gravamen complementario): 13,62%

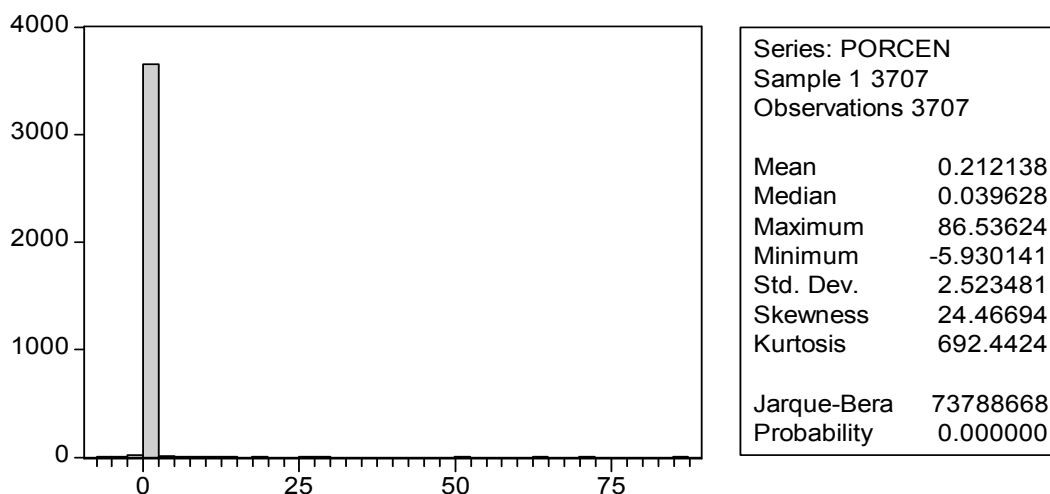
En cómputo global, la **pérdida de recaudación** así calculada, se desglosa de la siguiente manera:

Cuotas de IVA al tipo reducido 10%	CAS ₁₀	242.983.360,97
Cuotas de IVA al tipo superreducido 4%	CAS ₄	42.052.506,35
Cuotas IVA no deducibles	IVA _s	(313.303.296,28)
Menores Impuestos directos 2013	AID ₂₀₁₃	12.304.857,99
Menores Impuestos directos 2014	AID ₂₀₁₃	49.070.121,53
Total Pérdida Recaudación	PR	33.076.098,57

Una vez calculados los **porcentajes de aumento de los gastos** para los 3.707 sujetos pasivos, se ha calculado su promedio, 21,21% y su mediana 3,96%, de acuerdo con los datos de la Tabla del Gráfico 1.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Gráfico y Tabla 1: Distribución de los porcentajes de aumento de los costes. Elaboración propia



Para su cálculo, se han excluido aquellos sujetos pasivos que no habían soportado cuotas de IVA: 42 empresarios y 78 entidades jurídicas, dado que el porcentaje resultante del 0% desvirtuaría el promedio del resto de sujetos pasivos. Así, el conjunto final consta de 3.707 sujetos pasivos, de los cuales 610 son empresarios y 3.097 empresas mercantiles.

Viendo la representación gráfica de los porcentajes de aumento de costes del Gráfico 1, es evidente que la media no representa la realidad de la distribución. Además, tenemos dos clases de datos atípicos: porcentajes de aumento muy importantes (por encima del 100%) y porcentajes negativos.

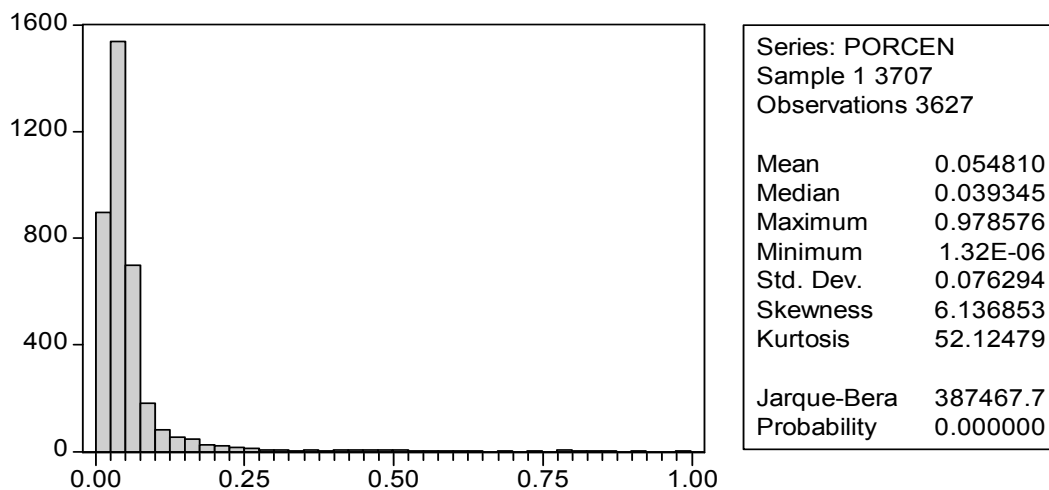
Los primeros pueden darse, por ejemplo, si el año de referencia se ha realizado una gran inversión, de ahí que el IVA deducido originalmente sea muy alto y realmente si fuese un coste tendría que incorporarse como amortización a lo largo de los años y no en bloque en un año.

Los segundos son incoherentes con el planteamiento, el IVA ahora no deducible es un gasto nuevo y la tributación directa puede minorar ese gasto al ser una parte deducible, pero no puede ser negativo. Ahora bien, en el caso de rectificación de

El IVA en las actividades de asistencia social...

deducciones, pueden darse casos en que estas sean superiores a las cuotas soportadas en un periodo, pero al ser un caso atípico, no debería tenerse en cuenta a la hora de calcular un porcentaje general de aumento de los costes en la función de producción.

Gráfico y Tabla 2. Distribución de los porcentajes de aumento de los costes, acotada. Elaboración propia

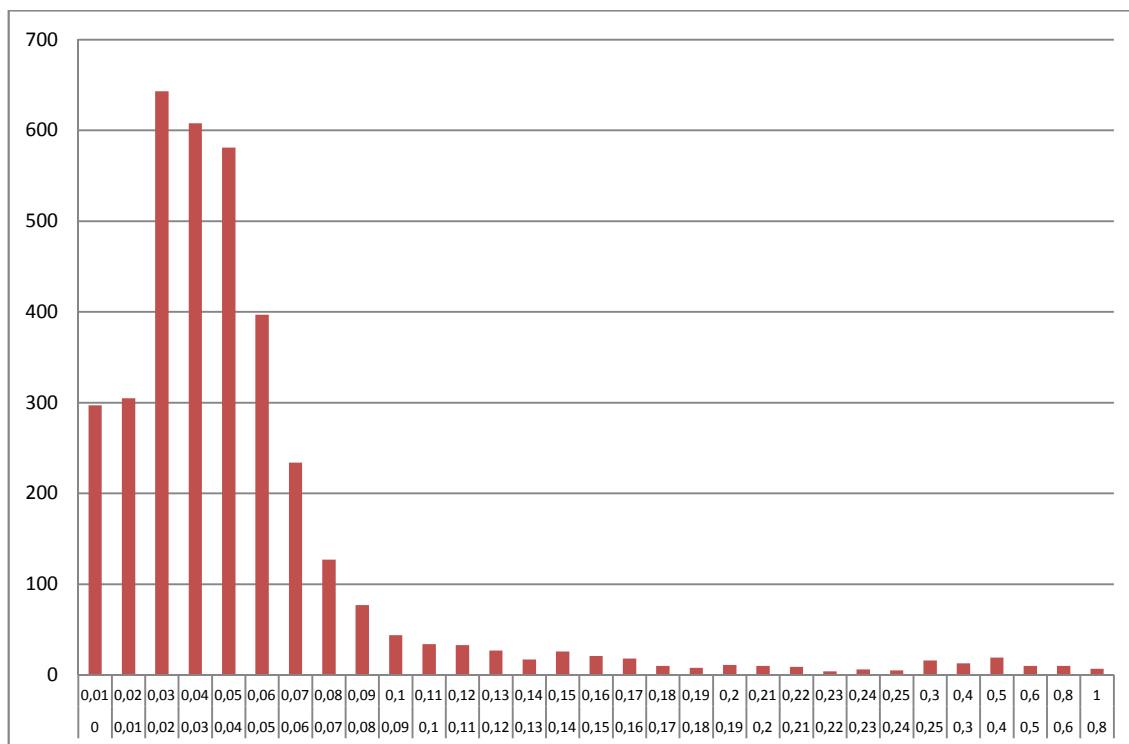


En el Gráfico 2 anterior se representa la distribución resultante de la eliminación de los valores negativos y de los porcentajes superior al 100%, el resultado que obtenemos es una media de 5,48% y una mediana que sigue en los entornos del 3,9%, como se detalla en la Tabla dicho gráfico.

Para obtener una visión más detallada de la distribución de los porcentajes de aumento de los costes, en el Gráfico 3 se realiza un histograma de intervalos de amplitud variable, donde el límite del intervalo superior es abierto, esto es, no incluye ese valor. La media 5,48% se encontraría en el intervalo sexto, lo que reafirma en la idea de que no es un dato representativo y, por tanto, se va a escoger la mediana 3,93% como valor representativo del aumento que supondría en la función de producción.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Gráfico y Tabla 3. Distribución de los porcentajes de aumento de los costes, intervalos de amplitud variable. Elaboración propia.



En consecuencia, la introducción de la exención podría suponer, de acuerdo con los datos obtenidos en el trabajo, una máxima bajada de precios del 6,07% para las actividades que tributan en la actualidad al tipo reducido del 10% y de un escaso 0,07% para las que tributan al tipo superreducido del 4%.

En general, las empresas fijan los precios y las cantidades a producir para reflejar el nivel de sus costes fijos y variables. Para empresas que operan en mercados totalmente competitivos, el precio a largo plazo igualará el mínimo de los costes medios, esto es, el precio cubrirá los costes fijos y marginales junto con un beneficio normal que cubre la remuneración del capital.

Como hemos visto con el cálculo del aumento en los costes provocados por el cambio propuesto, va a existir un efecto sobre los costes marginales de las empresas afectadas y posiblemente también sus costes fijos. La teoría económica sugiere que, después de un cambio en el IVA, las empresas que operan en un mercado competitivo

El IVA en las actividades de asistencia social...

ajustaran de manera rápida los precios para ajustar los cambios en los costes marginales, mientras que los cambios en los costes fijos suelen demorarse en el tiempo.

Trabajos empíricos sobre variaciones en los precios por modificaciones en el IVA, como el realizado por Copenhagen Economics (2007), muestran evidencias claras de cambios de precio ante variaciones en el IVA del corto al medio plazo, encontrando traslaciones a precios estadísticamente significativas dentro de un margen razonable cercano al 100%, aunque los porcentajes de traslación son menores en las bajadas impositivas que en las subidas.

No obstante los resultados obtenidos a través del modelo empleado, al realizar el trabajo nos hemos encontrado con las siguientes limitaciones en el trabajo, derivadas de la fuente de datos y que no hace pensar que de no haber existido las mismas el efecto en la recaudación hubiera sido mayor:

1. Se recogen los datos de contribuyentes cuya actividad principal declarada es la Agrupación “Asistencia y servicios sociales”. En consecuencia, no se computa en la pérdida de recaudación calculada los sujetos pasivos que realizan actividades de asistencia social de manera residual.
2. Problemas en la clasificación de IAE: Muchos contribuyentes no están correctamente censados en el epígrafe que les corresponde, por lo cual pueden existir contribuyentes que no estén censados en los epígrafes seleccionados pero sí realicen actividades de asistencia social, por lo tanto, el impacto en la recaudación sería mayor del aquí expuesto pero no afectaría, en principio, al cálculo del porcentaje de aumento de los costes.
3. Existe un grupo de contribuyentes que no ha sido tomado en cuenta: los profesionales dedicados a la asistencia social ya que no existe en el IAE grupo alguno relacionado con las actividades de asistencia social clasificándose en otros epígrafes. En consecuencia es claro que el efecto en la recaudación sería mayor del calculado y desconocemos como influiría en la función de producción de estos profesionales la ampliación de la exención, aunque descarto variaciones significativas respecto a los empresarios.

El IVA en las actividades de asistencia social...

4. Dado que la fuente de datos es la AEAT, no se disponen de datos del País Vasco y Navarra. El concierto con el País Vasco y el convenio con Navarra determinan que, cuando una empresa supera un volumen de operaciones de 6.000.000, tributará de forma conjunta a las Administraciones Forales y a la Administración Central. En el trabajo no existe ningún sujeto pasivo con domicilio en territorio foral, pero si hubiera existido sería porque hubiera superado dicho volumen de operaciones. En consecuencia, la pérdida de recaudación sería mayor al no incluir a estas dos CCAA.
5. A pesar de que la AEAT gestiona los datos de Canarias, no existe ningún contribuyente con domicilio en dicha Comunidad Autónoma seguramente por la existencia del IGIC.
6. No se han tenido en cuenta las deducciones de la tributación directa a la hora de calcular el ahorro impositivo al ser ahora gasto deducible el IVA que no se considera deducible con motivo de la modificación que se propone.
7. Los cálculos realizados suponen que no existe variación en el número de empresas que se dedican a la asistencia social desde 2010 a 2013.

Sin embargo, consideramos que la muestra de contribuyentes es suficientemente amplia para considerar que los datos calculados de porcentaje de aumento de los costes es representativo de todos los sujetos pasivos que realizan actividades de asistencia social aunque estén incorrectamente censados en el IAE o tengan domicilio en País Vasco y Navarra.

Capítulo VI. Conclusiones

La regulación actual del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las actividades de asistencia social, presenta unas deficiencias que afectan no sólo al distinto trato que se da a las actividades de asistencia social en función de la naturaleza jurídica del prestador de dichos servicios, sino también a la consecución del objetivo de armonización comunitaria en materia de impuestos sobre el volumen de negocios. La regulación actual vulnera los principios de neutralidad impositiva y no distorsión de la competencia que debe regir la aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en el marco del Mercado Interior.

La normativa comunitaria faculta a los Estados Miembros para que apliquen tipos reducidos a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, entre ellas, las prestaciones de servicios de asistencia social. Asimismo permite, dentro de ciertos márgenes, que los Estados Miembros introduzcan condiciones para aplicar determinadas exenciones. Así se permite a los Estados Miembros subordinar la exención de las actividades de asistencia social al cumplimiento de una o varias condiciones por parte de entidades que no sean de Derecho Público.

En uso de esas facultades, el legislador español ha establecido dos tipos distintos para las actividades de asistencia social que no están exentas: un tipo reducido del 10% y un tipo superreducido del 4%, de aplicación residual para ciertas prestaciones de servicios realizadas en el marco de conciertos o concursos administrativos. En relación con la exención de las actividades de asistencia social, es necesario que las entidades que no son de Derecho Público cumplan unos requisitos “de carácter social” que, de facto, excluyen de la exención a las empresas mercantiles con ánimo de lucro y a los empresarios individuales.

Como consecuencia de dicha regulación, se han observado varios problemas que conculcan los principios de neutralidad y no distorsión de la competencia:

- Por el lado de la oferta, existe una distorsión en la competencia ya que, en el caso de prestación de servicios directos a consumidores finales, las entidades de Derecho Público y de carácter social (ONGs) no repercuten el Impuesto cuando

El IVA en las actividades de asistencia social...

prestan los mismos, mientras que el suministrador privado tiene que repercutir el Impuesto lo que reduce su competitividad, favoreciendo la existencia de ONGs que son menos productivas que entidades mercantiles.

- Existe una desincentivación de la subcontratación de servicios por parte del sector público. Al estar exentas las actividades de asistencia social realizadas por entidades de Derecho Público, éstas no pueden deducir las cuotas soportadas del Impuesto como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios en el mercado. En consecuencia, el sector público va a preferir el autoabastecimiento (la producción interna) de los servicios o la subcontratación de servicios que prestan las ONGs.

Estos problemas aconsejan modificar la ley española de IVA²², bien mediante la eliminación de la exención de las actividades de asistencia social, bien mediante la eliminación de los requisitos existentes que impiden que se aplique la exención a las prestaciones de servicios que realizan las empresas con ánimo de lucro. Para realizar una elección entre las dos opciones, se ha realizado un análisis de los argumentos económicos y de los aspectos jurídicos y así poder concluir cuál reforma es más beneficiosa.

Desde un punto de vista económico, existen varios argumentos a favor de la aplicación de la exención basados en la consecución de una mayor eficiencia o en una distribución más equitativa de la renta.

Una mayor eficiencia que se puede conseguir mediante dos vías distintas:

- Un aumento de la productividad ya que mediante la exención se contrarrestaría el incentivo creado por una presión fiscal alta para contratar unos servicios en el mercado negro o el autoabastecimiento en el hogar, en lugar de contratar dichos servicios en el mercado libre a pesar de su mayor productividad.
- Una reducción del desempleo estructural, a través del aumento de la demanda de los servicios que se provocaría con la exención, en sectores con muchos trabajadores de baja cualificación.

²² Una actuación a nivel de la Unión Europea 27 implicaría una aprobación de Directiva Europea por unanimidad lo que plantea más problemas de flexibilidad.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Una distribución más equitativa de la renta puede alcanzarse, bien mediante la exención de servicios consumidos en mayor proporción por familias de renta baja, bien mediante la exención de servicios que producen beneficio social, esto es, que generan externalidades positivas.

Respecto a los aspectos jurídicos de la reforma, la unanimidad necesaria a nivel comunitario para eliminar las exenciones hace más factible la ampliación de la exención a nivel nacional que, además, es la solución más acorde con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la adoptada por una gran mayoría de los Estados Miembros.

En consecuencia, para conseguir la neutralidad en las actividades de asistencia social, se propone reformar la ley de IVA española para ampliar la exención a todos los prestadores de servicios por los efectos beneficiosos que la literatura económica prevé y la mayor facilidad para realizar dicha reforma legal.

En el trabajo se han estudiado con detalle los efectos que dicha reforma tendría, centrándose en la pérdida de recaudación que se produciría, en el aumento de los costes en la función de producción de las empresas actualmente no exentas y en las circunstancias que van a influir en la magnitud del impacto en los precios.

Para calcular la pérdida de recaudación en la Administración Tributaria se ha construido un modelo teórico que comprende los 3 efectos parciales en la recaudación: las cuotas del Impuesto que se dejarían de repercutir al introducirse la exención, la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas y el impacto en la tributación directa al considerarse gasto deducible el importe de las cuotas soportadas. Dicho modelo únicamente recoge la pérdida de recaudación “estática”, es decir, la que se produce de manera inmediata y a corto plazo, sin considerar la evolución futura de la producción, de los beneficios empresariales, del consumo y de la creación de empleo.

Además se explicitan otros efectos que tendría la reforma en las Administraciones: una transferencia de recursos desde la Administración Central hacia las Administraciones prestadoras de servicios sociales, fundamentalmente las CC.AA., y el ahorro que se produciría en la gestión tributaria del Impuesto.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Mediante una ampliación del modelo anterior, se procede a cuantificar el efecto sobre la función de producción a través del cálculo del porcentaje de aumento de costes que se produciría en las empresas afectadas por la reforma, esto es, perder el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Dicha ampliación también recoge el impacto en los costes del ahorro que se produciría en la tributación directa para estas empresas.

Respecto al impacto en los precios y la traslación a los mismos de la bajada impositiva provocada por la reforma propuesta, se ha analizado qué circunstancias influyen en dicha traslación, esto es:

- Cuanto más competitivo sea el sector, mayor será la traslación de la bajada impositiva. Así, la existencia de numerosas empresas en el sector de asistencia social descarta la existencia de monopolios, aunque dada la naturaleza de estos servicios que se prestan de manera local, es factible la existencia de monopolios a ese nivel.
- La elasticidad de la curva de demanda está relacionada de manera inversa con la traslación al precio, de manera que una demanda más inelástica provocará una mayor traslación al precio de la bajada impositiva.
- Por el contrario, la elasticidad de la curva de oferta está relacionada de manera directa con la traslación al precio, siendo mayor la traslación a los precios cuanto más elástica sea la curva de oferta.

Asimismo, se indican otros efectos de la reforma: aumento de la producción de los servicios de asistencia social, aumento de la productividad, de la eficiencia y de la creación de empleo cuya cuantificación detallada posponemos para un ulterior trabajo.

Por último, a través de una aproximación empírica al modelo teórico anteriormente expuesto, se ha llevado a cabo un análisis de datos reales de contribuyentes que realizan actividades de asistencia social, en la actualidad, no exentas al Impuesto. Dichos datos proceden de las bases de datos de la Agencia Tributaria y comprenden 4.820 sujetos pasivos que están dados de alta, como actividad principal, en la Agrupación 95 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Todos los sujetos pasivos analizados tienen domicilio fiscal en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo País Vasco y Navarra.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Como resultado de dicha aproximación, con las limitaciones que se señalan en el trabajo, se ha llegado a la conclusión que la pérdida neta de recaudación que la adopción de la reforma en 2013 ascendería a 33.076.098,57 euros, cantidad poco relevante en atención a la recaudación total del IVA.

También se han cuantificado los distintos efectos parciales:

Cuotas de IVA que no se repercutirán	285.035.867,32
Cuotas IVA no deducibles	(313.303.296,28)
Menor tributación imposición directa en IRPF e Impuesto Sociedades	61.374.979,52

Asimismo, se ha realizado un cálculo de la variación porcentual de los costes derivados de la aplicación de la exención propuesta para, a través de los mismos valorar los efectos sobre la función de producción de las empresas afectadas. La medida propuesta supone un incremento de los costes de las mismas al perder el derecho a la deducción de las cuotas soportadas; el análisis estadístico de los resultados nos lleva a concluir que este aumento sería de un 3,93%. Evidentemente, esta estimación del aumento de los costes se producirá a corto plazo ya que, a medio y largo plazo, el previsible aumento en la producción provocará nuevas variaciones en los costes.

Como consecuencia de lo anterior, la máxima traslación a precios de la exención propuesta es una bajada del 6,17%, considerando que se trata de actividades de asistencia social al tipo reducido del 10%, siendo despreciable la bajada en precios que se podría producir en las actividades de asistencia social al tipo superreducido del 4%.

La traslación a precios, de acuerdo con estudios empíricos realizados, se producirá en su mayor parte en el corto plazo y será mayor cuanto más competitivo sea el sector de que se trate. Es previsible que, a largo plazo, se produzca una mayor traslación al precio pero estimamos que no será total, dada la rigidez a la baja de los precios que se indica en la literatura económica; no obstante la horquilla de variación superaría el eventual incremento de costes indicado anteriormente y produciría efectos positivos sobre la eficiencia y competitividad del sector.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Con estos resultados se ha finalizado la aproximación empírica al modelo teórico expuesto en el trabajo. La finalidad de este trabajo ha sido, en la medida de lo posible y con las limitaciones de la información disponible, cuantificar los efectos que tendría esta reforma en el corto plazo.

Es evidente que los efectos que hemos cuantificado son el “precio” a pagar o el sacrificio a realizar, es decir, hemos cuantificado los efectos negativos para valorar su relevancia frente a los efectos beneficiosos que a medio y largo plazo pueden producirse y que, en todo caso, estimamos mayores. De acuerdo con la literatura económica y nuestras aportaciones, estos últimos serían: un aumento de la producción, un aumento de la eficiencia a través de una mayor productividad, la creación de puestos de trabajo en el sector, especialmente de mano de obra femenina, una recuperación de la recaudación tributaria como consecuencia de la mayor actividad económica en el sector y del trasvase de actividades de la economía informal al mercado formal. Todo ello, provocaría un aumento del PIB referido a este sector y, en general, un aumento del bienestar social al aumentar las prestaciones de servicios a sectores desfavorecidos de población como son la tercera edad, los menores, discapacitados y minorías.

Todos estos efectos que se mencionan no se han cuantificado al desbordar, tal y como ya hemos indicado anteriormente, el objetivo inicial de este trabajo, siendo éste el preludio de trabajos futuros que analizarán estos efectos “dinámicos” y su evolución en el medio y largo plazo.

Bibliografía

Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. (1972). The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1, 97–119.

Carbonnier, C. (2005). Is Tax Shifting Asymmetric. PSE Working Paper No. 2005-34.

Christiansen, V. (1984). Which commodity taxes should supplement the income tax? *Journal of Public Economics*, 24, 195–220.

Comisión Europea. SEC(2003) 622 y COM(2003) 309 final
Copenhagen Economics (2011). VAT in the Public Sector and Exemptions in the public interest, para la Comisión de la Unión Europea, DG TAXUD

Copenhagen Economics (2007). Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, para la Comisión de la Unión Europea, DG TAXUD

Corlett, W. J., & Hague, D. C. (1953). Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies*, 21, 21–30.

Diamond, P. (1975). A many-person Ramsey tax rule. *Journal of Public Economics*, 4, 335–342.

Fundación 1º de Mayo. Doc 3/2008. Las condiciones laborales en el sector de atención a las personas en situación de dependencia: Una aproximación a la calidad en el empleo.

Kleven, H. J. (2004). Optimum taxation and the allocation of time. *Journal of Public Economics*, 88, 545–557.

Kleven, H. J., Richter, W., & Sørensen, P. B. (2000). Optimal taxation with household production. *Oxford Economic Papers*, 52, 584–594.

Piggott, J., & Whalley, J. (1998). VAT base broadening, self supply, and the informal sector. NBER Working Paper 6349.

Pigou, A. C. (1920). *The economics of welfare*. Macmillan.

El IVA en las actividades de asistencia social...

Ramsey, F. (1927). A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal*, 37, 47–61.

Riedl, A. and Frans van Winden (2005): “An experimental investigation of wage taxation and unemployment in closed and open economies”. Working paper. Tinbergen Institute and CREED, Faculty of Economics and Econometrics, University of Amsterdam

Saez, E. (2002). The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes. *Journal of Public Economics*, 83, 217–230.

Sørensen (2007). The theory of optimal taxation: what is the policy relevance? *International Tax and Public Finance* (2007) 14: 383–406

Sørensen, P. B. (1997): “Public finance solutions to the European unemployment problem?” *Economic Policy*, 25, 223–264.

Stiglitz, J.,E. (1988) *Economics of the Public Sector*, New York, Norton

Strand, J (2004): “Tax distortions, household production and black-market work”. <http://folk.uio.no/jostrand/EJPE-blackmarkets.pdf>

Sawyer, A.G., and P.H. Dickson (1984) *Psychological Perspectives on Consumer Response to Sales Promotions: Collected Papers*, K. Jodz, ed., Marketing Science Institute, Cambridge, MA.

Normativa y Jurisprudencia:

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Acta Única Europea

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006

Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Sentencias TJCE de fecha 11-8-95, C-453/93; de fecha 7-9-99, Caso Gregg, C-216/97 y de fecha 26-5-05, C-498/03