

# Fiscalitat indirecta

Alejandro García Heredia

PID\_00195565



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. Impost sobre el valor afegit</b> .....	7
1.1. Consideracions generals .....	7
1.2. Subjecció a l’IVA de les operacions realitzades per entitats sense ànim de lucre .....	9
1.3. Exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre .....	13
1.4. Exempcions aplicables a les entitats o als establiments privats de caràcter social .....	15
1.5. Altres exempcions en operacions interiors .....	20
1.6. Exempcions en les importacions .....	25
1.7. Base imposable: tractament de les subvencions .....	27
<b>2. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats</b> .....	31
2.1. Exempció subjectiva a favor de les ESFL .....	31
2.2. Acreditació del dret a l’exempció .....	31
2.3. Aplicació de l’exempció a les entitats que no tenen la consideració d’ESFL .....	32
<b>Activitats</b> .....	35
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	35
<b>Solucionari</b> .....	37



## **Introducció**

Aquest mòdul se centra en la fiscalitat indirecta de les entitats sense ànim de lucre pel que fa a dos impostos: l'IVA i l'IPT i AJD. En el cas de l'IVA, no hi ha diferències quant al tractament de les ESFL i d'altres entitats sense ànim de lucre que no tenen aquest caràcter. En relació amb aquest impost, es parteix de l'anàlisi del seu fet imposable per determinar l'aplicació del mateix a les entitats no lucratives. A continuació, s'aborden les diferents exempcions que poden afectar aquestes entitats amb especial referència a l'exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre i a les exempcions aplicables a les denominades entitats de caràcter social. Finalment, en relació amb l'IVA, s'analitza el tractament de les subvencions percebudes per les entitats no lucratives a efectes de la determinació de la base imposable.

Quant a l'IPT i AJD, s'estudia una exempció de caràcter subjectiu prevista en la normativa d'aquest impost a favor de les ESFL. Per a això cal delimitar el contingut d'aquesta exempció a fi de determinar els supòsits que aquesta cobreix. A més, s'ha de concretar la documentació necessària que hi han d'adjuntar les ESFL en les seves autoliquidacions per aquest impost per exercir el dret a l'exempció. Finalment, es plantegen alguns supòsits controvertits en què la dita exempció podria ser aplicable a altres entitats sense ànim de lucre que no tinguin la condició d'ESFL.

## Objectius

- 1.** Relacionar els supòsits en què les entitats sense ànim de lucre fan operacions subjectes a l'IVA.
- 2.** Entendre l'aplicació de les exempcions de l'IVA a les entitats sense ànim de lucre.
- 3.** Comprendre el concepte d'*entitat de caràcter social*.
- 4.** Delimitar l'àmbit d'aplicació de l'exempció de l'ITP i AJD a les ESFL.
- 5.** Identificar els supòsits en què és procedent l'aplicació de l'exempció de l'ITP i AJD a entitats que no tinguin la consideració d'ESFL

# 1. Impost sobre el valor afegit

## 1.1. Consideracions generals

La Llei 49/2002 no preveu un règim especial per a les ESFL en relació amb l'IVA. En l'IVA, a diferència del que passa en l'IS, no es distingeix entre ESFL a les quals és aplicable la Llei 49/2002 i un altre tipus d'entitats sense finalitat lucrativa.

Atès que aquesta distinció no s'efectua en l'àmbit de l'IVA, a partir d'ara ens referirem a entitats sense ànim de lucre o sense finalitat lucrativa en termes generals, amb independència de si estan subjectes o no al règim de les ESFL de la Llei 49/2002. Tingueu en compte que l'IVA és un impost harmonitzat i que forma part dels recursos propis de la UE. Per tant, en relació amb l'IVA hem d'acudir a la regulació general d'aquest impost, sense que hi hagi cap règim especial per a aquest tipus d'entitats.

En primer lloc, hem d'analitzar si **les operacions realitzades per entitats sense ànim del lucre estan subjectes a l'IVA**. Per a això, cal determinar si aquestes entitats poden tenir la condició d'empresari o professional a efectes de l'impost, si realitzen operacions a títol oneros o gratuït i si aquestes s'efectuen en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional.

En segon lloc, en el cas que les operacions que realitzen estiguin subjectes a l'IVA, hem de tenir en compte que hi ha diverses **exempcions** que poden ser aplicables a les entitats sense ànim de lucre. A efectes exclusivament didàctics, podem classificar aquestes exempcions en els grups següents:

- **Exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre.** Es tracta d'una exempció específica per a les entitats que sense finalitat lucrativa, en relació amb els serveis que prestin als seus membres i pels quals no percebin contraprestacions diferents de les fixades estatutàriament. Aquesta exempció exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració tributària.
- **Exempcions aplicables a les entitats o als establiments privats de caràcter social.** En la LIVA s'estableixen diverses exempcions per prestació de serveis d'assistència social (20.u.8è.), esportius (20.u.13è.) o culturals (20.u.14è). Entre altres requisits, s'exigeix que l'entitat que els presta sigui una entitat de dret públic o una entitat privada de caràcter social. Per a ser entitat de caràcter social cal complir una sèrie de requisits i sol·licitar

### Vegeu també

En el cas de l'IS, com hem vist en el mòdul "Fiscalitat directa", es distingeix entre ESFL acollides al règim de la Llei 49/2002 (article 9.2 LIS) i entitats parcialment exemptes que tributen en el règim especial de l'IS (article 9.3 LIS).

### Lectura recomanada

A. Blázquez Lidoy (2007). *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*. Madrid: IEF.

### Article 20.u.12n. LIVA

Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a aquestes efectuades directament als seus membres per part d'organismes o entitats legalment reconeguts que no tinguin finalitat lucrativa, els objectius de la qual siguin exclusivament de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica, realitzats per a la conservació de les seves finalitats específiques, sempre que no percebin dels beneficiaris d'aquestes operacions una contraprestació diferent de les cotitzacions fixades en els seus estatuts.

aquesta condició a l'Administració. Com que diverses entitats sense ànim de lucre presten serveis d'assistència social, esportius o culturals i poden arribar a tenir la condició d'entitats de caràcter social, analitzarem quina mesura podria ser aplicable a aquestes exempcions. Aquestes exempcions no són renunciabls.

- **Altres exempcions en operacions interiors.** Entre les exempcions relatives a operacions interiors, n'hi ha diverses que podrien ser aplicables a determinades entitats sense ànim de lucre en funció de quin sigui el seu objecte social. En aquests casos, no s'exigeix tenir la condició d'entitat de caràcter social, ni tan sols ser entitat sense ànim de lucre, però, com que es tracta de serveis que per la seva naturalesa poden prestar aquestes entitats, ens referirem breument a algunes d'aquestes exempcions, com ara les relatives a serveis mèdics i sanitaris (20.u.2n. i 3r.), educatius (20.u.9è. i 10è.) i operacions immobiliàries (20.u.20è., 21è., 22è., 23è.). També analitzarem una exempció específica que s'aplica a determinades entitats religioses per les cessions del seu personal per al desenvolupament d'activitats de caràcter sanitari, social o educatiu (20.u.11è.). Només són renunciabls les exempcions dels números 20è., 21è. i 22è. en determinades condicions (article 20.dos LIVA).
- **Exempcions en les importacions.** Determinades importacions estan exemptes quan les duen a terme entitats sense ànim de lucre, com ara les importacions de béns destinats a organismes caritatius o filantròpics (article 44) o les importacions de béns en benefici de les víctimes de catàstrofes (article 46). En tots dos casos s'exigeix, entre altres requisits, que les importacions les duguin a terme entitats públiques o organismes privats de caràcter caritatiu o filantròpic.

Les entitats sense ànim de lucre, en la mesura que facin operacions exemptes i no exemptes, hauran d'aplicar la **regla de prorrata**. Dit d'una altra manera, les entitats sense ànim de lucre hauran d'aplicar la prorrata quan, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, efectuïn conjuntament operacions que donin dret a deduir i altres de naturalesa anàloga que no habilitin per a l'exercici del dret esmentat (article 102.u LIVA).

### **Exemple**

La Fundació Amants de la Cultura presta serveis educatius exemptes i realitza a més altres activitats, com ara la venda de llibres. Quin és el règim de deducció de l'IVA aplicable a aquesta fundació?

En l'exercici de la seva activitat la fundació realitza conjuntament operacions que no generen el dret a deduir (serveis educatius) i operacions generadores d'aquest dret (venda de llibres). Per tant, la fundació hauria d'aplicar la regla de prorrata.

D'altra banda, recordem que no hi ha l'obligació d'incloure en la declaració anual d'operacions amb tercers persones les activitats que estan exemptes de l'IVA (article 33.2 RD 1065/2007).



### **Exemple**

Una federació esportiva es finança amb càrrec a les quotes cobrades als seus socis i amb les subvencions concedides per diversos organismes. Les activitats que realitza la federació estan exemptes de l'IVA per l'article 20.u.12è. LIVA. Quines operacions ha d'incloure la federació en la declaració anual amb terceres persones?

En la declaració anual d'operacions amb terceres persones no s'inclouen les operacions per les quals el subjecte passiu no hauria d'haver emès i lliurat la factura, perquè són operacions exemptes. Per tant, la federació no ha d'incloure en la declaració anual les operacions subjectes a l'IVA però exemptes. En canvi, sí que les ha d'incloure en la declaració anual d'operacions amb tercers, quan se superi l'import de 3.005,06 euros, les subvencions, ja siguin rebudes d'altres entitats o concedides a altres associacions, que no constitueixin operacions excloses del contingut de la declaració d'acord amb l'article 33.2 RD 1065/2007.

Dins d'aquestes consideracions generals sobre l'aplicació de l'IVA a les entitats sense ànim de lucre, hem de tenir en compte que es consideren **operacions vinculades** les realitzades entre una ESFL de la Llei 49/2002 i qualsevol de les persones següents: els seus fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al tercer grau inclòs de qualsevol d'ells. Les operacions vinculades s'han d'incloure en la base imposable pel seu valor de mercat. El valor de mercat és aquell que, per a adquirir els béns o serveis en qüestió en aquest mateix moment, un destinatari, en la mateixa fase de comercialització en què s'efectuï el lliurament de béns o prestació de serveis, hauria de pagar en el territori d'aplicació de l'IVA en condicions de lliure competència a un proveïdor independent (article 79.cinc LIVA).

Finalment, el **tipus de gravamen** depèn de les operacions que realitzin les entitats sense ànim del lucre (articles 90 i 91 LIVA). Així, en cas que no hi siguin aplicables les exempcions per prestació de serveis d'assistència social (20.u.8è.) o esportius (20.u.13è.), s'estableixen per a aquestes operacions uns tipus de gravamen del 10% i del 21% respectivament. En cas que no hi sigui aplicable l'exempció per serveis culturals (20.u.14è.), s'estableixen també tipus del 10% i del 21%, segons el tipus de servei que es presti.

#### **Prestacions d'assistència social al 4%**

Determinades prestacions d'assistència social que no n'estiguin exemptes poden ser gravades al tipus superreduït del 4%. Aquest és el cas de les següents prestacions de serveis: teleassistència, ajuda a domicili, centre de dia i de nit i atenció residencial. Per a aplicar el tipus del 4% s'exigeix, a més, que aquests serveis es prestin en places concertades en centres o residències, o mitjançant preus derivats d'un concurs administratiu adjudicat a les empreses prestadores, o com a conseqüència d'una prestació econòmica vinculada a aquests serveis que cobreixi més del 75% del seu preu (article 15 Llei 39/2006).

### **1.2. Subjecció a l'IVA de les operacions realitzades per entitats sense ànim de lucre**

L'IVA és un impost indirecte que recau sobre el consum general de béns i serveis i que grava tres classes d'operacions:

- Lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals (operacions interiors).
- Adquisicions intracomunitàries de béns.
- Importacions de béns.

El fet **imposable** de les operacions interiors són els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzin. A més, la subjecció a l'impost es produeix amb independència de les finalitats perseguides en l'activitat empresarial o professional (article 4 LIVA). Es consideren activitats empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció, materials i humans, o d'un d'aquests, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis (article 5 LIVA).

Perquè les activitats que realitzin les entitats sense ànim de lucre (per exemple, fundacions i associacions) estiguin subjectes a l'IVA és necessari que aquestes activitats es realitzin a títol onerós en l'exercici de **la seva activitat empresarial o professional**. En canvi, si no tenen lloc en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional ja no estaran subjectes a l'IVA, sinó a l'ITP i AJD en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses (TPO).

No obstant això, si l'entitat sense ànim de lucre és una ESFL de la Llei 49/2002 està exempta de l'ITP i AJD en les tres modalitats.

Per exemple, per a determinar si un **lliurament de terrenys** (solar) realitzat per una fundació té lloc en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional i, per tant, si està subjecte a l'IVA (encara que després en pugui estar exempt), es poden tenir en compte els criteris següents assenyalats per la DGT (0582-99):

- Si el solar transmès està afecte a una activitat de caràcter empresarial o professional desenvolupada per la fundació. En aquest cas el lliurament estaria subjecte a l'IVA i, en cas contrari, a l'ITP i AJD.
- Si el solar transmès ha estat urbanitzat per la mateixa fundació. En aquest cas, estaria subjecte a l'IVA, encara que si l'operació n'està exempta podria tributar en l'ITP i AJD, tret que també n'estigués exempta perquè es tracta d'una ESFL de la Llei 49/2002.

#### Vegeu també

Veurem aquestes exempcions en l'apartat "Exempció subjectiva a favor de les ESFL".

- Si les mateixes transmissions de solars efectuades per la fundació determinen per si mateixes l'existència d'una activitat de caràcter empresarial desenvolupada per aquesta entitat. Per exemple, perquè representen una ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans, o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. En aquest cas l'operació també estaria subjecta a l'IVA.

Amb caràcter general l'IVA grava les **operacions a títol oneros**, per la qual cosa si una entitat sense ànim de lucre realitza exclusivament operacions a títol gratuït, no tindrà la condició d'empresari o professional i no estarà subjecta a l'IVA. En aquests casos, l'entitat no es podrà deduir cap quota suportada per aquest impost i actuarà com a consumidor final a efectes d'aquest.

Per tant, **la regla general és que les operacions a títol gratuït no estan subjectes a l'IVA**. No obstant això, la jurisprudència del TJUE ha assenyalat en reiterades ocasions que és possible el gravamen de les operacions realitzades a títol gratuït sempre que aquest gravamen es realitzi d'acord amb uns criteris restrictius i mai de manera generalitzada. El gravamen de les operacions a títol gratuït només s'ha de produir quan l'incompliment del principi de neutralitat de l'IVA sigui tal que la normativa obligui a la seva correcció mitjançant l'extensió del fet imposable a les operacions realitzades sense contraprestació.

En aquest sentit, la normativa espanyola grava l'autoconsum de serveis de diverses operacions, entre les quals hi ha les prestacions de serveis efectuades a títol gratuït pel subjecte passiu, sempre que es realitzin per a finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional (article 12.3r. LIVA). Aquesta disposició se situa en la línia de la Sisena directiva de l'IVA, que sotmet a tributació les operacions a títol gratuït quan s'efectuïn per a les necessitats privades del subjecte passiu o per a les del seu personal, o més generalment per a finalitats alienes a l'empresa (article 26). D'aquests preceptes es desprèn la necessitat d'analitzar la destinació de les operacions que es realitzen a títol gratuït per a determinar si estan o no subjectes a l'IVA. Per tant, **quan les operacions a títol gratuït es duguin a terme per a servir les finalitats pròpies de l'empresa, cal deduir que no estan subjectes al tribut**.

### Exemple

La Fundació Amants de la Cultura presta serveis culturals a títol gratuït relatius a l'organització d'exposicions i concerts, finançats mitjançant un contracte de patrocini publicitari. Estan subjectes a l'IVA les operacions que realitza la fundació a títol gratuït?

En la mesura que els serveis culturals (organització d'exposicions i concerts) siguin efectuats a títol gratuït per la fundació i responguin al compliment de les seves finalitats, estan no subjectes a l'IVA. Aquesta qualificació no canvia en el supòsit que l'activitat sigui finançada en virtut d'un contracte de patrocini publicitari.

Els **convenis de col·laboració** empresarial en activitats d'interès general són aquells pels quals les entitats beneficiàries del mecenatge (entre aquestes, les ESFL), a canvi d'una ajuda econòmica per a la realització de les activitats

### Subvencions vinculades al preu

D'acord amb el criteri de la DGT, no cal afirmar que uns determinats serveis es presten gratuïtament quan es percep, per a la seva realització, una subvenció vinculada al preu dels serveis prestats o qualsevol contraprestació, amb independència de la denominació que s'hi doni (entre d'altres, V1036-10 i V0634-10).

### Lectura recomanada

STJUE de 16 de febrer de 2012, assumpte C-118/11, *Eon Aset* i jurisprudència que s'hi esmenta.

### Lectura recomanada

Consulta vinculant DGT de 17 de maig de 2010 (V1036-10).

que efectuïn en compliment de l'objecte o finalitat específica de l'entitat, es comprometen per escrit a difondre, per qualsevol mitjà, la participació del col·laborador en aquestes activitats.

La Llei 49/2002 (article 25) indica expressament que la difusió de la participació del col·laborador en el marc dels convenis de col·laboració no constitueix una prestació de serveis.

### **Exemple**

La Fundació Amants de la Cultura té la condició d'ESFL de la Llei 49/2002. Els serveis culturals que presta es financen mitjançant un patrocini publicitari. La fundació ha signat també un acord de col·laboració amb una entitat financera, en virtut del qual aquesta entitat té dret a instal·lar caixers automàtics, reservar espais, utilitzar l'auditori i la sala d'exposicions i fer publicitat de totes les activitats que realitzi la fundació. Estan subjectes a l'IVA les quantitats que percebi la fundació en el marc dels convenis de col·laboració i patrocini?

Les quantitats percebudes en el marc dels convenis de col·laboració i de patrocini destinades a la realització de les activitats culturals de la fundació no constitueixen una contraprestació de cap prestació de serveis a efectes de l'IVA. Ara bé, en el cas del conveni de col·laboració subscrit amb l'entitat financera, les operacions consistents en la cessió al col·laborador d'espais, la utilització de l'auditori i la sala d'exposicions i el dret a instal·lar caixers automàtics en el recinte s'han de considerar excloses del conveni de col·laboració i, en conseqüència, constitueixen prestacions de serveis subjectes i no exemptes de l'IVA (V1036-10).

Així, les entitats sense ànim de lucre poden tenir la condició d'empresari quan ordenin un conjunt de mitjans personals i materials, amb independència i sota la seva responsabilitat, per a dur a terme una activitat empresarial o professional, sigui de fabricació, de comerç, de prestació de serveis, etc., mitjançant la realització continuada de lliuraments de béns o prestacions de serveis, assumint el risc i ventura que es pugui produir en l'exercici de l'activitat, i, en tot cas, quan siguin urbanitzadors de terrenys o promotors o rehabilitadors d'edificacions, per a la seva venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol.

Els articles 4 i 5 LIVA són d'aplicació general i, per tant, també s'apliquen a les entitats sense ànim de lucre de qualsevol classe i siguin quines siguin les finalitats que aquestes persegueixin.

Per tant, les **entitats sense ànim de lucre poden tenir la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA**, amb independència de la seva forma jurídica (fundacions, associacions, federacions, etc.) i del seu règim fiscal a efectes de l'IS (ESFL de la Llei 49/2002 o altres entitats sense ànim de lucre no incloses en aquesta llei).

### 1.3. Exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre

L'article 20.u.12è. LIVA estableix una exempció per als serveis que presten als seus membres les entitats sense ànim de lucre.

D'acord amb aquest precepte n'estan exemptes

“les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris a aquestes, efectuades directament als seus membres per part d'organismes o entitats legalment reconeguts que no tinguin finalitat lucrativa, els objectius de les quals siguin exclusivament de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica, realitzats per a la conservació de les seves finalitats específiques, sempre que no percebin dels beneficiaris d'aquestes operacions cap contraprestació diferent de les cotitzacions fixades en els seus estatuts.”

Els requisits perquè sigui aplicable l'exempció són els següents:

- **Subjectes passius.** S'ha de tractar d'organismes o entitats legalment reconeguts que no tinguin finalitat lucrativa, els objectius dels quals siguin exclusivament de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica. Es consideren inclosos en l'àmbit de l'exempció els col·legis professionals, les cambres oficials, les organitzacions patronals i les federacions que agrupin els organismes o les entitats abans esmentats.
- **Operacions.** Prestacions de serveis i lliuraments de béns accessoris a aquestes efectuades directament als seus membres.
- **Finalitat.** Les operacions s'han de fer per a la conservació de les finalitats específiques que persegueixin els subjectes passius.
- **Absència de contraprestació específica.** Els subjectes passius no poden percebre dels beneficiaris d'aquestes operacions cap contraprestació, excepte les cotitzacions fixades en els estatuts. La percepció de qualsevol contraprestació específica diferent de la quota dels associats impedeix l'aplicació de l'exempció.

#### Activitats cíviques

El TS ha assenyalat que activitats cíviques són les que tenen per objecte promoure la relació, amistat i coneixement entre si dels veïns i habitants d'una ciutat, d'una regió o d'un país, amb el propòsit d'assolir el progrés cultural, la integració social i fins i tot la sana diversió i esplai. El concepte d'*objectius de naturalesa cívica* constitueix un concepte jurídic indeterminat concernent a l'exercici dels valors de l'ordenada i pacífica convivència humana, dins el marc de les exigències socials i de l'ordenament jurídic. Dins d'aquesta definició del que és cívic, s'hi inclouen les entitats l'activitat fonamental de les quals es projecta a l'assoliment de finalitats recreatives i de distracció. Així, el TS va considerar que una associació de jugadors de *bridge*, constituïda amb una finalitat merament recreativa, era una entitat dedicada a la persecució d'objectius de naturalesa cívica (STS 2 de desembre de 2004, RJ 2005/971).

D'altra banda, les entitats amb finalitats culturals i recreatives no perden el caràcter de cíviques pel fet que els beneficiaris dels seus serveis siguin principalment els seus associats. El TS va reconèixer que tenia caràcter cívic una associació d'amics del ferrocarril la finalitat primordial de la qual era la divulgació dels aspectes històrics, socials, econò-

#### Lectura recomanada

M. González Sánchez (1993). “Exención del IVA. Entidades sin finalidad lucrativa con un objetivo cívico”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*.

mics, tècnics i humans del ferrocarril i del transport públic en general, urbà i interurbà. El TS va indicar que les finalitats cíviques no desapareixien pel fet que fossin els socis els més directament beneficiats o afavorits per les activitats de l'associació, ja que això és una nota consubstancial a totes les associacions i per això no s'extingeix el benefici general que la societat obté amb l'evident acció cultural que produeixen (STS 15 de juliol de 2002, RJ 2002/7298).

Aquesta exempció és una transposició al nostre dret intern del que disposa l'article 132.1.l) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembre, del Consell, relativa al sistema comú de l'IVA. A aquest efecte, són d'interès els  **criteris fixats pel TJUE** sobre l'aplicació de l'exempció a una organització sense finalitat lucrativa que persegueix objectius de naturalesa sindical (associació d'empleats d'indústria de l'automòbil), però que no tenia formalment la condició de sindicat segons la normativa del Regne Unit.

El TJUE va indicar que el terme *sindical* que figura en aquesta disposició designa específicament una organització que té per objectiu principal la defensa dels interessos col·lectius dels seus membres (ja siguin treballadors, empresaris, professionals liberals o operadors que exerceixin una activitat econòmica donada) i la seva representació enfront de tercers, incloent-hi les autoritats públiques. D'acord amb el TJUE, l'exempció a la qual ens referim és aplicable als serveis i lliuraments de béns accessoris a aquests, prestats per entitats constituïdes sense finalitat lucrativa per a la defensa dels interessos col·lectius dels seus membres i que tinguin aquests com a destinataris.

### Exemple

Una associació de mestresses de casa percep anualment quotes de les associades a les quals presta diversos serveis pels quals no exigeix una contraprestació específica, com ara activitats, cursos, xerrades i conferències. Totes es fan per a millorar l'educació en el consum, en la prevenció i en la salut, en la seguretat i en l'economia familiar. A més, l'associació organitza sovint viatges pels quals exigeix una contraprestació específica i als quals es poden apuntar tant les associades com els seus familiars. Hi és aplicable l'exempció als serveis prestats per l'associació?

L'associació percep dels seus membres quotes anuals amb la finalitat d'accedir als serveis realitzats per l'associació per a assolir les finalitats del seu objecte social. Aquests serveis n'estan exempts, ja que es compleixen tots els requisits de l'exempció que hem analitzat (art. 20.u.12è.). D'altra banda, l'associació també fa activitats que tenen com a destinataris tant els mateixos propis associats com tercers i que factura de manera independent de la quota anual fixada estatutàriament. Així doncs, les operacions realitzades per als associats, per les quals els factura un preu independent de la quota anual fixada en els estatuts, no es poden beneficiar del supòsit d'exempció. De la mateixa manera, tampoc no és aplicable l'exempció a les activitats realitzades per l'associació per a tercers, ja que aquestes no es consideren realitzades directament als seus membres.

### Exemple

Units pels Negocis és una associació d'empresaris sense ànim de lucre que presta al seus membres els serveis següents: a) serveis d'assessorament pels quals no exigeix una contraprestació diferents de les quotes de soci, b) cursos de tributació i comptabilitat mitjançant contraprestació, c) revistes i fullets que envia als seus associats sense cap contraprestació específica, d) serveis de cafeteria pels quals cobra una contraprestació i e) serveis a altres entitats sense ànim de lucre.

Els serveis exempts són els de les lletres a i c. En canvi, no n'estan exempts els de les lletres b i d, ja que exigeix per ells una contraprestació diferent de les quotes estatutàries, ni els de la lletra e, ja que no es presten directament als associats sinó a altres entitats.

### Lectura recomanada

STJUE de 12 de novembre de 1998, assumpte C-149/97.

El gaudi d'aquesta exempció en requereix el **reconeixement previ**. Això significa que no s'aplica automàticament, sinó que se n'ha de sol·licitar el reconeixement a l'òrgan competent de l'Administració tributària.

L'òrgan competent és la delegació o administració de l'AEAT en la circumscripció territorial on radiqui el domicili fiscal del subjecte passiu. Perquè es reconegui el dret a l'exempció cal que es compleixin els requisits que hem exposat i, a més, que aquesta no sigui susceptible de produir distorsions de competència.

El reconeixement de l'exempció té efectes respecte de les operacions la mericació de les quals es produeixi a partir de la data de la sol·licitud. L'eficàcia del reconeixement està condicionada a la subsistència dels requisits que fonamenten l'exempció (article 5 RIVA).

#### **Distorsió de la competència**

El TEAC ha considerat improcedent l'exempció quan les activitats realitzades per l'entitat sense ànim de lucre concorren amb l'objecte d'entitats amb ànim de lucre i el reconeixement de l'exempció a favor de les primeres podria distorsionar la competència existent (Resolució de 28 març 2007 JT 2007/949).

### **1.4. Exempcions aplicables a les entitats o als establiments privats de caràcter social**

En determinades exempcions de l'IVA, s'exigeix que el subjecte passiu sigui alguna de les entitats següents:

- Entitat de dret públic.
- Entitat o establiment privat de caràcter social.

Si el subjecte passiu que realitza l'operació no es troba entre aquestes entitats, no està emparat per l'exempció, ja que el caràcter social és una condició que pot concórrer en les entitats sense ànim de lucre. Analitzarem el contingut d'aquestes exempcions i els requisits necessaris per a tenir la condició d'entitat de caràcter social. Entre les exempcions que exigeixen tenir la condició d'entitat o establiment privat de caràcter social, es troben les exempcions per prestació de serveis d'assistència social (20.u.8è.), esportius (20.u.13è.) i culturals (20.u.14è.).

#### **1) Prestació de serveis d'assistència social (article 20.u.8è. LIVA)**

Les **prestacions de serveis d'assistència social efectuades per entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social** n'estan exemptes sempre que es trobin entre les prestacions que s'indiquen a continuació:

- Protecció de la infància i de la joventut. Es consideren activitats de protecció de la infància i de la joventut les de rehabilitació i formació de nens i joves, la d'assistència a lactants, la custòdia i atenció a nens menors de sis anys d'edat, la realització de cursos, excursions, campaments o viatges

infantils i juvenils i altres d'anàlogues prestades en favor de persones menors de vint-i-cinc anys d'edat.

- Assistència a la tercera edat.
- Educació especial i assistència a persones amb minusvalidesa.
- Assistència a minories ètniques.
- Assistència a refugiats i asilats.
- Assistència a transeünts.
- Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.
- Acció social comunitària i familiar.
- Assistència a exreclusos.
- Reinserció social i prevenció de la delinqüència.
- Assistència a alcoholics i toxicòmans.
- Cooperació per al desenvolupament.

Així, perquè sigui aplicable l'exempció s'han de complir els requisits següents:

- **Àmbit objectiu.** S'han de prestar els serveis d'**assistència social** indicats expressament i els **accessoris** a aquests (per exemple, alimentació, allotjament o transport).
- **Àmbit subjectiu.** Els serveis han de ser prestats per entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social. Per tant, no s'admet que els presti una persona física (STJUE d'11 d'agost de 1995, assumpte C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*).

#### Nota

L'exempció també s'aplica a la prestació dels serveis d'alimentació, allotjament o transport accessoris dels anteriors prestats per aquests establiments o entitats, amb mitjans propis o aliens.

#### Exemple

La Fundació d'Ajuda als Desfavorits i Integració Social (FADIS) es dedica a procurar allotjament i manutenció a persones de la tercera edat sense família, amb famílies desestructurades o amb recursos econòmics escassos. Igualment, la Fundació s'orienta a l'assoliment de la plena incorporació social de persones i col·lectivitats amb algun tipus de discapacitat, minusvalidesa o deficiència. A fi de donar compliment a aquestes finalitats, la Fundació té prevista la construcció d'una residència per a l'atenció de les persones anteriorment esmentades. Estan exemptes de l'IVA les activitats que du a terme la Fundació?

L'exempció és aplicable a les activitats dutes a terme per la Fundació en la mesura que reuneixi els requisits per a ser qualificada com a organisme privat de caràcter social. En un altre cas, aquestes activitats estaran subjectes i no exemptes de l'IVA.



L'exempció es limita als **serveis d'assistència social** que s'indiquen i no inclou altres serveis diferents dels esmentats expressament, si bé s'estén als **serveis accessoris** dels anteriors. No obstant això, malgrat que és una relació tancada, el concepte d'assistència social a efectes de l'exempció és força ampli a causa del gran nombre de serveis que inclou.

### **Informe del Ministeri d'Afers Socials sobre el concepte d'assistència social**

La Secretaria General Tècnica del Ministeri d'Afers Socials, en l'informe de 23 de juny de 1995, va considerar que s'havia d'entendre per assistència social

“el conjunt d'accions i activitats dutes a terme pel sector públic o per entitats o persones privades fora del marc de la Seguretat Social, destinant mitjans econòmics, personals o d'organització a atendre, fonamentalment, estats de necessitat i altres mancances de determinats col·lectius (ancians, menors i joves, minories ètniques, drogoaddictes, refugiats i asilats, etc.) o altres persones en estat de necessitat, marginació o risc social.”

## **2) Prestació de serveis esportius (article 20.u.13è. LIVA)**

N'estan exempts els **serveis prestats a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física**, sigui quina sigui la persona o l'entitat a càrrec de la qual es realitzi la prestació, sempre que aquests serveis estiguin **directament relacionats amb aquestes pràctiques** i els prestin les entitats següents:

- Entitats de dret públic.
- Federacions esportives.
- Comitès Olímpic i Paralímpic espanyols.
- Entitats o establiments esportius privats de caràcter social.

Aquesta exempció no s'aplica als espectacles esportius.

Així, les prestacions de serveis esportius n'estan exemptes, sempre que compleixin els requisits següents:

- **Àmbit objectiu.** Han de ser serveis **directament relacionats amb l'esport** o l'educació física i prestats **a persones físiques** que els practiquin, sigui quina sigui la persona o l'entitat al càrrec de la qual es realitzi la prestació. Estan exclosos de l'àmbit de l'exempció els espectacles esportius.
- **Àmbit subjectiu.** Els serveis els han de prestar determinades entitats, entre les quals figuren les de caràcter social.

#### **Lectura recomanada**

G. Vidal Wagner (2006). “La incidencia del ánimo de lucro en la exención en el IVA aplicable a servicios deportivos”. *Revista Jurídica del Deporte Aranzadi* (núm. 17).

### Exemple

El Grup Esportiu Pelayo té reconeguda la condició d'entitat de caràcter social i presta els serveis següents als seus socis mitjançant una contraprestació diferent de les quotes estatutàries: a) lloguer d'instal·lacions esportives (pistes de tennis, pàdel i futbol sala), b) servei d'hidroteràpia i massatges, c) sopars d'estiu i Nadal per als socis i persones convidades per aquests. A més, a les instal·lacions del Grup es troba un local que ha estat cedit a una empresa d'hostaleria perquè presti el servei de cafeteria i bar a canvi d'una contraprestació. Estan exempts de l'IVA els serveis prestats pel Grup Esportiu Pelayo?

El Grup té la condició d'entitat de caràcter social, però això no és suficient perquè hi sigui aplicable l'exempció, ja que s'han de complir els altres requisits. D'aquesta manera, no n'estan exempts els serveis d'hidroteràpia i massatges, perquè no es consideren directament relacionats amb l'esport i, pel mateix motiu, tampoc no n'estan exempts els sopars d'estiu i Nadal. La cessió del local perquè es presti el servei de cafeteria i bar no n'està exempta, perquè ni està relacionada amb l'esport ni es presta a una persona física sinó a una empresa. Només n'estan exempts els serveis relatius al lloguer d'instal·lacions, ja que estan directament relacionats amb l'esport i els presta a persones físiques una entitat de caràcter social.

### 3) Prestació de serveis culturals (article 20.u.14è. LIVA)

**Les prestacions de serveis culturals n'estan exemptes si les efectuen entitats de dret públic o entitats o establiments culturals privats de caràcter social i es troben entre algunes de les següents:**

- Les pròpies de biblioteques, arxius i centres de documentació.
- Les visites a museus, galeries d'art, pinacoteques, monuments, llocs històrics, jardins botànics, parcs zoològics i parcs naturals i altres espais naturals protegits de característiques similars.
- Les representacions teatrals, musicals, coreogràfiques, audiovisuals i cinematogràfiques.
- L'organització d'exposicions i manifestacions similars.

Així, les prestacions de serveis culturals n'estan exemptes, sempre que compleixin els requisits següents:

- **Àmbit objectiu.** S'han de prestar els **serveis culturals** que s'indiquen expressament.
- **Àmbit subjectiu.** Els serveis els han de prestar entitats de dret públic o entitats o establiments privats de caràcter social.

L'exempció s'aplica als que es poden considerar serveis culturals o de difusió de la cultura, i a les prestacions que es puguin efectuar en el seu desenvolupament, l'objecte dels quals també sigui de caràcter cultural. Altres manifestacions que no tinguin aquest objecte queden fora de l'exempció.

### Exemple

La Fundació Amics de l'Art té caràcter social i es dedica a la prestació de serveis culturals consistents en exposicions i concerts. La Fundació ven entrades per a assistir a aquests esdeveniments i suma al preu d'aquestes l'IVA corresponent. Ha d'incloure l'IVA en les entrades? La Fundació també ven llibres i discos de cadascuna de les exposicions i concerts que organitza. Ha de repercutir l'IVA pels llibres i discos?

Les exposicions i els concerts es troben entre les manifestacions culturals a les quals es refereix l'exempció i els serveis són prestats per una entitat de caràcter social, per la qual cosa estan exempts de l'IVA i no s'ha de repercutir als espectadors cap quantitat per aquest concepte. Concretament, l'exempció s'aplica a les prestacions de serveis en què consisteixin aquestes exposicions o concerts, o que s'efectuïn en el desenvolupament d'aquestes, com ara l'accés a aquestes, xerrades, conferències o presentacions que es puguin efectuar en el seu transcurs, l'objecte de les quals sigui la difusió de la cultura (V1036-10). En canvi, la venda de llibres i discos no està exempta de l'IVA, ja que es tracta d'un lliurament de béns i no d'una prestació de serveis, de manera que la Fundació ha de repercutir l'IVA corresponent per aquestes operacions.

#### 4) Entitats o establiments privats de caràcter social (article 20.tres LIVA i 6 RIVA)

Es consideren **entitats de caràcter social** aquelles en què concorrin tres requisits:

- **No tenir finalitat lucrativa** i dedicar, si escau, els beneficis eventualment obtinguts al desenvolupament d'activitats exemptes de la mateixa naturalesa.
- Els càrrecs de president, patró o representant legal han de ser **gratuïts** i no tenir interès en els resultats econòmics de l'explotació per si mateixos o per mitjà d'una persona interposada.
- Els socis, comuners o partícips de les entitats o establiments i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins al segon grau inclòs, **no poden ser destinataris principals** de les operacions exemptes ni gaudir de condicions especials en la prestació dels serveis. Aquest requisit no s'aplica quan es tracta de prestacions de serveis esportius o d'assistència social.

### Exemple

Una fundació té un director general que realitza les funcions de direcció pel que fa a la gestió i a l'administració de la fundació. El contracte que el vincula a la fundació és un contracte d'alta direcció conforme al qual percep unes retribucions pels seus serveis que tenen un valor plenament identificable amb el valor de mercat, comparat amb els alts directius de les societats mercantils el volum de negoci dels quals és equiparable al de la fundació. Pot ser considerada la fundació com una entitat de caràcter social?

En aquestes circumstàncies la fundació no es pot considerar una entitat o establiment de caràcter social, ja que no compleix el requisit de la gratuïtat dels càrrecs (V0559-10).

Les entitats o establiments de caràcter social han de sol·licitar a l'Administració el **reconeixement d'aquesta condició**.

L'òrgan competent per a fer-ho és la delegació o administració de l'AEAT en la circumscripció territorial de la qual estigui situat el seu domicili fiscal. El reconeixement del caràcter social té efectes respecte de les operacions la meritació de les quals es produeixi a partir de la data de la sol·licitud. L'eficàcia d'aquest reconeixement queda subordinada, en tot cas, a la subsistència de les condicions i els requisits que fonamenten l'exempció.

### Lectura recomanada

**J. Pedreira Menéndez** (2003). "La consideración de las cooperativas como entidades de carácter social a efectos de la aplicación de las exenciones previstas en el IVA". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 19).

### Cooperatives

Res no impedeix que una cooperativa de treball associat sol·liciti la declaració d'entitat o establiment de caràcter social, si bé ha de demostrar el compliment dels requisits exigits per a això. La constitució d'una cooperativa implica des del primer moment la integració de mitjans personals (socis treballadors i treballadors no socis) i materials, amb vista a la realització d'una activitat econòmica o professional, de producció de béns o serveis destinats a tercers, amb el que això comporta de retribució del capital i treball utilitzats. Això no significa per si sol que l'entitat persegueixi un ànim de lucre i que, en conseqüència, no pugui obtenir la qualificació d'entitat de caràcter social. És més, es poden obtenir excedents o beneficis i això tampoc no és un obstacle per a la finalitat indicada, sempre que els beneficis eventualment obtinguts es dediquin al desenvolupament d'activitats exemptes de la mateixa naturalesa. En canvi, el que impedeix clarament la qualificació d'una cooperativa com a entitat de caràcter social és l'existència d'un benefici excedentari i el repartiment subsegüent entre els associats (STS de 2 d'abril de 2008, RJ 2008/3745).

Quant als requisits perquè una entitat tingui caràcter social, també hem de tenir en compte els criteris del TJUE i el fet que la norma espanyola és una transposició de la Sisena Directiva.

### Jurisprudència del TJUE

L'article 133.b de la Directiva 2006/112/CE estableix el següent:

"aquests organismes han de ser gestionats i administrats, amb caràcter essencialment filantròpic, per persones que no tinguin, per si mateixes o per persones interposades, cap interès directe ni indirecte en els resultats de l'explotació."

A més, vegeu l'STJUE de 21 de març de 2002, assumpte C-267/00, *Zoological Society of London*.

D'acord amb els criteris del TJUE, el requisit que exigeix que un organisme sigui gestionat i administrat amb caràcter essencialment filantròpic es refereix únicament a les persones següents:

- Membres d'aquest organisme que segons els seus estatuts són designats per a assumir la seva direcció al més alt nivell.
- Altres persones que, sense que les designin els estatuts, n'exerceixen efectivament la direcció. Aquestes persones adopten en última instància les decisions relatives a la política d'aquest organisme, especialment en l'àmbit econòmic, i exerceixen funcions superiors de control.

## 1.5. Altres exempcions en operacions interiors

Dins del catàleg d'exempcions relatives a operacions interiors (article 20.u LIVA) n'hi ha diverses que podrien ser aplicables a les entitats sense ànim de lucre en funció de l'activitat que aquestes facin. En les exempcions que comen-

tarem en aquest apartat **no s'exigeix tenir la condició d'entitat de caràcter social, ni tan sols ser entitat sense ànim de lucre**, excepte una exempció en particular que s'aplica exclusivament a entitats religioses. D'aquesta manera, ens podem referir breument a les exempcions següents:

### 1) Serveis mèdics i sanitaris (20.u.2è. i 3r.)

Estan exemptes de l'IVA les **prestacions de serveis d'hospitalització o assistència sanitària i les altres que hi estan relacionades directament**, realitzades per entitats de dret públic o per entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats.

Estan directament relacionats amb els serveis d'hospitalització i assistència sanitària les prestacions de serveis següents: alimentació, allotjament, sala d'operacions, subministrament de medicaments i material sanitari, i altres d'anàlogues prestades per clíniques, laboratoris, sanatoris i altres establiments d'hospitalització i assistència sanitària.

L'exempció **no s'aplica** a les operacions següents:

- Lliurament de medicaments per a ser consumits fora dels establiments d'hospitalització o assistència sanitària.
- Serveis d'alimentació i allotjament prestats a persones diferents dels destinataris dels serveis d'hospitalització i assistència sanitària i dels seus acompanyants.
- Serveis veterinaris.
- Arrendaments de béns efectuats per les entitats a què es refereix aquesta exempció (entitats de dret públic o entitats privades en règim de preus autoritzats o comunicats).

#### Exemple

Una fundació dedicada a la cura de malalts presta en l'exercici de la seva activitat serveis d'hospitalització i assistència sanitària. També presta als malalts altres serveis complementaris dins de l'establiment, com els d'alimentació, bugaderia, medicaments i anàlisis clíniques. Estan exemptes de l'IVA els serveis prestats per la fundació?

Els serveis n'estan exemptes si la fundació actua en règim de preus comunicats o autoritzats. En aquest cas, l'exempció inclouria tant els serveis d'hospitalització i assistència sanitària com els complementaris d'aquests (art. 20.u.2n. LIVA).

També està exempta de l'IVA l'**assistència a persones físiques per part de professionals mèdics o sanitaris**, sigui quina sigui la persona destinatària d'aquests serveis.

#### Lectura recomanada

J. M. Socías Camacho (2006). *Fundaciones del sector público. En especial, el ámbito sanitario*. Palma de Mallorca: Iustel.

#### Preus autoritzats o comunicats

Són aquells la modificació dels quals està subjecta al tràmit previ d'autorització o comunicació a algun òrgan de l'Administració (article 4 RIVA). En aquest cas és competent l'Administració autonòmica en virtut de la cessió de competències. L'Ordre de 26 de febrer de 1993 qualifica els preus dels béns i serveis subministrats per clíniques, sanatoris i hospitals com a preus comunicats d'àmbit autonòmic.

A aquests efectes, tenen la condició de professionals mèdics o sanitaris els considerats com a tals en l'ordenament jurídic i els psicòlegs, logopedes i òptics, diplomats en centres oficials o reconeguts per l'Administració. L'exempció s'aplica a les prestacions d'assistència mèdica, quirúrgica i sanitària, relatives al diagnòstic, la prevenció i el tractament de malalties.

#### Nota

S'inclouen també en l'exempció les anàlisis clíniques i les exploracions radiològiques.

Aquesta exempció exigeix, per tant, la concurrència de dos requisits:

- Un requisit de **caràcter objectiu**, que es refereix a la naturalesa dels mateixos serveis que es presten: han de ser serveis d'assistència a persones físiques que consisteixin en prestacions d'assistència mèdica, quirúrgica o sanitària relatives al diagnòstic, la prevenció o el tractament de malalties.
- Un requisit de **caràcter subjectiu**, que es refereix a la condició que han de tenir els qui presten aquests serveis: els serveis han de ser prestats per un professional mèdic o sanitari. A aquest efecte, s'hi indica expressament els professionals que tenen aquesta la condició: els considerats com a tals en l'ordenament jurídic i els psicòlegs, logopedes i òptics, diplomats en centres oficials o reconeguts per l'Administració.

## 2) Serveis educatius (20.u.9è. i 10è.)

Els **serveis educatius** prestats per entitats de dret públic o entitats privades autoritzades estan exempts de l'IVA quan **tinguin per objecte** el següent:

- Educació de la infància i de la joventut.
- Guarda i custòdia de nens.
- Ensenyament escolar, universitari i de postgraduats.
- Ensenyament d'idiomes.
- Formació i reciclatge professional.

#### Lectura recomanada

A. Blázquez Lidoy (2009). *El régimen impositivo de las entidades y actividades educativas*. Cizur Menor: Aranzadi.

### Entitats privades autoritzades i centres educatius

Les entitats privades autoritzades són els centres educatius l'activitat dels quals està reconeguda o autoritzada per l'Estat, les comunitats autònomes o altres ens públics amb competència genèrica en matèria educativa o, si escau, amb competència específica respecte dels ensenyaments impartits pel centre educatiu de què es tracti (article 7 RIVA). No obstant això, d'acord amb la jurisprudència del TJUE, la DGT ha interpretat aquest requisit a fi d'evitar distorsions en el funcionament del tribut que serien contràries als principis harmonitzadors d'aquest (V2206-09). El criteri de la DGT és el següent:

- 1r. Tenen la consideració de centres educatius a efectes de l'exempció les unitats econòmiques integrades per un conjunt de mitjans materials i humans ordenats amb caràcter de permanència amb la finalitat de prestar de manera continuada serveis d'ensenyament. No cal que el centre educatiu disposi d'un local determinat on es faci materialment l'activitat; n'hi ha prou que disposi d'un conjunt ordenat de mitjans materials i humans destinats a la prestació del servei d'ensenyament. Així mateix, el servei d'ensenyament que presta l'empresari titular del centre educatiu el pot efectuar, o bé aquest empresari, o bé personal que en depengui, o bé altres empresaris o professionals amb els quals l'empresari titular del centre ho hagi subcontractat.
- 2n. Els serveis d'ensenyament per mitjà d'un centre qualificat d'educatiu a efectes de l'IVA n'estan exempts quan els ensenyaments impartits en el centre versin únicament o principalment sobre matèries incloses en algun dels plans d'estudis de qualsevol dels nivells i graus del sistema educatiu espanyol, amb independència que tinguin o

no reconeguda cap autorització pels òrgans competents de la comunitat autònoma on estigui establert.

- 3r. En conseqüència, ja no hi és aplicable el requisit que es tracti d'un centre autoritzat per a la prestació de serveis educatius. Per tant, els serveis educatius esmentats estan exempts de l'IVA, amb independència que tinguin l'autorització administrativa per a la seva prestació en cas que aquesta sigui preceptiva. L'exempció no és aplicable en aquest cas als serveis d'ensenyament que versin sobre matèries no incloses en els plans d'estudis esmentats. La competència per a determinar si les matèries que són objecte d'ensenyament per un determinat centre educatiu estan incloses o no en algun pla d'estudis del sistema educatiu, a efectes de l'aplicació de l'exempció esmentada i tenint en compte a aquest efecte els criteris anteriorment exposats, correspon al Ministeri d'Educació.

L'exempció també s'aplica a les prestacions de serveis i lliuraments de béns directament relacionades amb els serveis anteriors, efectuades, amb mitjans propis o aliens, per les mateixes empreses docents o educatives que prestin els serveis esmentats.

L'exempció **no s'aplica** a les operacions següents:

- Serveis relatius a la pràctica de l'esport, prestats per empreses diferents dels centres docents. No estan exclosos de l'exempció els serveis prestats per les associacions de pares d'alumnes vinculades als centres docents.
- Les d'allotjament i alimentació prestades per col·legis majors o menors i residències d'estudiants.
- Les efectuades per escoles de conductors de vehicles.
- Els lliuraments de béns efectuats a títol oneros.

### **Exemple**

La Fundació per a l'Ensenyament de l'Anglès (FEA) fa classes als membres d'una altra fundació. Estan exempts de l'IVA els serveis prestats per la FEA a una altra fundació? Té alguna rellevància que el servei es presti entre fundacions?

L'exempció de serveis educatius hi és aplicable, perquè es tracta d'ensenyament d'idiomes que està inclòs en els plans d'estudi del sistema educatiu. És irrellevant, a aquests efectes, que tant el subjecte passiu com el destinatari dels serveis siguin una fundació. L'exempció no s'aplica, en cap cas, en funció del caràcter o la naturalesa fundacional del destinatari dels serveis (V2320-09).

També estan exemptes de l'IVA les **classes a títol particular prestades per persones físiques** sobre matèries incloses en els plans d'estudis de qualsevol dels nivells i graus del sistema educatiu. No es consideren classes prestades a títol particular aquelles per a la realització de les quals és necessari donar-se d'alta en les tarifes de l'IAE.

### **3) Entitats religioses (20.u.11è.)**

Estan exemptes de l'IVA les **cessions de personal realitzades en compliment de les seves finalitats, per part d'entitats religioses** inscrites en el Registre corresponent del Ministeri de Justícia, per a l'exercici de les activitats següents:

- Hospitalització, assistència sanitària i altres directament relacionades amb aquestes.
- Assistència social.
- Educació, ensenyament, formació i reciclatge professional.

### Exemple

La Companyia de Jesús cedeix un dels seus membres a un centre sanitari per a l'assistència a malalts i un altre a un centre docent per a impartir classes de religió. Estan exemptes de l'IVA aquestes cessions?

Es tracta de cessions de personal realitzades per una entitat religiosa inscrita en el Registre corresponent que es realitzen per a l'exercici d'activitats d'assistència sanitària, social i educativa; per tant, estan exemptes de l'IVA.

## 4) Operacions immobiliàries (20.u.20è., 21è., 22è., 23è.)

En l'IVA s'estableixen diverses **exempcions que afecten immobles**, com les relatives als lliuraments de terrenys rústics, lliuraments de terrenys a juntes de compensació, segons i ulteriors lliuraments d'edificacions o arrendaments d'habitatge. Algunes d'aquestes exempcions poden ser aplicables a les entitats sense ànim de lucre en funció de les activitats que aquestes duguin a terme, encara que no hi ha especialitats quant a l'aplicació d'aquestes exempcions per a aquest tipus d'entitats.

A títol il·lustratiu, analitzarem algun supòsit concret que ha plantejat l'aplicació d'aquestes exempcions a les entitats sense ànim de lucre, en particular, quant a l'exempció dels arrendaments. En l'IVA, els arrendaments d'immobles n'estan exempts, sempre que es destinin a habitatge (article 20.u.23è. LIVA). En aquest sentit, són diverses les entitats sense ànim de lucre que es converteixen en arrendatàries d'immobles amb la finalitat de destinar-los a l'acolliment de persones discapacitades, malaltes o sense recursos econòmics. Per a determinar si és aplicable la exempció en aquests casos, podem tenir en compte la doctrina del TEAC recaiguda en un assumpte en què l'entitat arrendatària era una fundació que destinava l'immoble a satisfer les necessitats permanents d'habitatge de malalts mentals (Resolució de 15 desembre 2004, JT 2005/392). El TEAC va considerar que l'exempció era procedent amb base en els criteris següents:

- En el contracte d'arrendament s'estipulava que estava expressament prohibit a l'arrendatari (la fundació) el subarrendament o la cessió, total o parcial, de l'habitatge objecte d'aquest, i tenir hostes o exercir en el pis cap mena d'indústria.

### Renúncia a l'exempció

Poden ser objecte de renúncia les exempcions relatives a lliuraments de terrenys i a segons i ulteriors lliuraments d'edificacions, és a dir, les exempcions dels apartats 20, 21 i 22 de l'article 20.u LIVA.

### Lectura recomanada

Resolució TEAC de 15 de desembre de 2004, JT 2005/392.



- L'ús pactat de l'arrendament era el d'habitatge, i l'arrendatari el destinava directament a això, sense fer-hi cap activitat empresarial o professional. És a dir, hi havia un ús efectiu i propi com a habitatge, ja que el destinava a l'activitat i finalitats pròpies de l'entitat d'ajuda i suport a persones amb minusvalidesa psíquica.
- No hi havia ànim d'explotar el bé immoble per part de l'arrendatari per a obtenir un benefici econòmic. Davant altres situacions, en què l'arrendatari cedeix a tercers l'ús de l'habitatge (directius, empleats), en el supòsit plantejat no hi havia una contraprestació pròpiament dita per part de les persones físiques que residien en l'habitatge. L'ús de l'habitatge tampoc no comportava una retribució en espècie, o bé de treball, o bé de capital immobiliari.
- L'habitatge l'utilitzaven associats o membres de l'associació, o persones físiques que rebien de l'associació l'ajuda necessària per a sortir-se'n habitualment, i la majoria d'ells tenia minvada o limitada íntegrament la capacitat d'obrar, per la qual cosa no podien subscriure per ells mateixos els contractes d'arrendament que van ser objecte d'aquest cas.

## 1.6. Exempcions en les importacions

Estan subjectes a l'IVA les importacions de béns sigui quina sigui la finalitat a la qual es destinin i la condició de l'importador (article 17 LIVA). No obstant això, s'estableix un ampli catàleg d'exempcions, entre les quals n'hi ha algunes que podrien beneficiar entitats sense ànim de lucre que realitzin importacions subjectes a l'IVA. En aquest sentit ens referirem breument a les següents:

- Importacions de béns destinats a organismes caritatius o filantròpics (article 44 LIVA).
- Importacions de béns en benefici de les víctimes de catàstrofes (article 46 LIVA).

En el cas de les **importacions de béns destinats a organismes caritatius o filantròpics**, perquè hi sigui aplicable aquesta exempció s'han de complir dos requisits:

- Un requisit de **caràcter subjectiu**, relatiu al subjecte passiu que realitza la importació: la importació l'han de fer entitats públiques o privades de caràcter caritatiu o filantròpic.
- Un requisit de **caràcter objectiu**, relatiu al tipus de béns i a la seva destinació; la importació ha de tenir per objecte els béns següents:
  - Béns de primera necessitat, adquirits a títol gratuït, per a ser distribuïts gratuïtament a persones necessitades. Es consideren béns de primera

### Béns exclosos de l'exempció

Determinats béns queden exclosos de l'àmbit de l'exempció, com ara productes alcohòlics, tabac, cafè, te o vehicles de motor diferents de les ambulàncies.

necessitat els que siguin indispensables per a la satisfacció de necessitats immediates de les persones, com aliments, medicaments i roba de llit i de vestir.

- Béns de qualsevol classe, que no constitueixin l'objecte d'una activitat comercial, remesos a títol gratuït per persones o entitats establertes fora de la UE i destinats a les col·lectes de fons organitzades en el curs de manifestacions ocasionals de beneficència en favor de persones necessitades.
- Materials d'equipament i d'oficina, que no constitueixin l'objecte d'una activitat comercial, remesos a títol gratuït per persones o entitats establertes fora de la UE per a les necessitats del funcionament i de la realització dels objectius caritatius i filantròpics que persegueixen aquests organismes.

Quant a les **importacions de béns en benefici de les víctimes de catàstrofes**, perquè hi sigui aplicable aquesta exempció és necessari que es compleixin també dos requisits:

- Un requisit de **caràcter subjectiu**: la importació l'han de fer entitats públiques o privades de caràcter caritatiu o filantròpic.
- Un requisit de **caràcter objectiu** (finalista): la importació pot tenir per objecte qualsevol bé, sempre que es destini a les finalitats següents:
  - Distribució gratuïta a les víctimes de catàstrofes que afectin el territori d'aplicació de l'impost.
  - Cessió d'ús gratuïta a les víctimes d'aquestes catàstrofes, mantenint els esmentats organismes la propietat dels béns.

#### Importacions per unitats de socors

També n'estan exemptes les importacions de béns efectuades per unitats de socors per a atendre les seves necessitats durant el temps de la seva intervenció en auxili de les persones esmentades. No obstant això, queden exclosos de l'exempció els materials de qualsevol classe destinats a la reconstrucció de les zones sinistrades.

Aquesta exempció està condicionada a l'autorització prèvia de la Comissió de la UE. Fins que no es concedeixi aquesta autorització es pot fer la importació amb suspensió provisional del pagament de l'IVA, sempre que l'importador presti una garantia suficient.

Els béns als quals són aplicables totes dues exempcions no poden ser utilitzats, prestats, arrendats o cedits a títol onerós o gratuït per a finalitats diferents de les que exigeix l'exempció, sense que aquestes operacions s'hagin comunicat prèviament a l'Administració. En cas d'incompliment de l'obligació de comunicació o quan els subjectes passius deixin de complir els requisits que van justificar l'exempció, s'exigeix el pagament de l'IVA amb referència a la data en què es produeixin aquestes circumstàncies. No obstant això, aquests béns poden ser objecte de préstec, arrendament o cessió, sense pèrdua de l'exempció, quan aquestes operacions es realitzin en favor d'altres organismes de caràcter caritatiu o filantròpic.

## 1.7. Base imposable: tractament de les subvencions

En la base imposable de l'IVA s'inclouen les **subvencions vinculades directament al preu** de les operacions subjectes a l'impost (article 78.2.3 LIVA).

### Lectura recomanada

C. Checa González (2011). "Subvenciones y limitaciones del derecho a deducir el IVA. Responsabilidad patrimonial del estado por infracción del derecho de la Unión Europea". *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 9).

Les entitats sense ànim de lucre solen percebre subvencions per a finançar les seves activitats, per la qual cosa hem d'analitzar els principals aspectes del règim de les subvencions en l'IVA. A aquests efectes hem de distingir dues classes de subvencions:

- Subvencions directament vinculades al preu.
- Subvencions no vinculades al preu.

Només les **subvencions directament vinculades al preu formen part de la base imposable de l'IVA** i, per tant, s'inclouen en el numerador i en el denominador de la prorrata, en el cas d'operacions subjectes i no exemptes, o només en el denominador de la prorrata, en el cas d'operacions subjectes i exemptes.

Es consideren vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost les subvencions que compleixin conjuntament dos requisits:

- Que siguin establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats.
- Que es determinin abans de la realització de l'operació.

### Sisena directiva i jurisprudència del TJUE

L'article 73 LIVA, en què es regula la base imposable, és una transposició al dret intern del que disposa l'article 73 de la Sisena directiva (2006/112/CE, de 28 de novembre), en què s'indica el següent:

"la base imposable està constituïda per la totalitat de la contraprestació que qui realitzi el lliurament o presti el servei obtingui o hagi d'obtenir, amb càrrec a aquestes operacions, de l'adquirent dels béns, del destinatari de la prestació o d'un tercer, incloent-hi les subvencions directament vinculades al preu d'aquestes operacions."

Aquest precepte és una còpia literal de l'article 11.A.1.a de la Sisena directiva derogada. Sobre aquesta qüestió hi ha una abundant jurisprudència del TJUE (STJUE de 22 de novembre de 2001, assumpte C-184/00, *Office des produits wallons*; 15 de juliol de 2004, assumptes C-144/02, *Comissió/Alemanya*, C-381/01, *Comissió/Itàlia*, C-463/02, *Comissió/Suècia*, i C-495/01, *Comissió/Finlàndia*).

D'acord amb els **critèris del TJUE**, per a determinar si una subvenció es considera directament vinculada al preu, s'han de considerar els factors següents:

- El nombre d'intervinents en les operacions.
- La incidència en el preu de la concessió de la subvenció.
- La previsibilitat de la subvenció per a l'empresari o professional que la percep.
- La proporcionalitat entre l'import de la subvenció i la quantitat de béns o serveis a la provisió dels quals es condiona la concessió de la subvenció.
- Els aspectes formals de la subvenció.

**Lectures recomanades**

Informe de la Comissió Europea de 27 d'abril de 2007. A Espanya, consulta vinculant de la DGT de 5 de març de 2010 (V0415-10).

### 1) Nombre d'intervinents en les operacions

S'exigeix que hi intervinguin tres subjectes:

- L'empresari o professional que realitza les operacions subvencionades.
- Els clients o destinataris d'aquestes operacions.
- L'ens que concedeix la subvenció.

Aquest esquema d'intervinents s'ha d'entendre sense perjudici que hi pugui haver altres situacions de subvencions relacionades amb les operacions que presentin alguna especialitat. Aquest seria el cas de l'ens públic que s'aprovisiona de béns i serveis i paga a canvi el que diu ser una subvenció, amb independència del possible tractament d'aquesta com a contraprestació de l'operació, és a dir, com a base imposable d'aquesta.

### 2) Incidència en el preu de la concessió de la subvenció

La inclusió de les subvencions a la base imposable de les operacions està condicionada al fet que la seva concessió incideixi en el seu preu. Per contra, si el preu d'una determinada operació és determinat per circumstàncies completament alienes tant a qui realitza la subvenció com a qui la concedeix, la concessió de la subvenció no s'ha d'incloure en el preu de les operacions.

#### **Informe de la Comissió Europea**

El concepte de *subvenció vinculada al preu* inclou certament les subvencions calculades en relació amb el preu dels béns o serveis venuts per l'empresari o professional, però també inclou subvencions a tant alçat quan es paguen a empresaris que apliquen preus per sota dels costos, ja sigui per raons socials o per raons de les dificultats econòmiques en un sector econòmic. En altres supòsits, la vinculació directa entre la subvenció i el preu de l'operació resultarà d'una anàlisi dels fets. La teoria econòmica postula que qualsevol subvenció vinculada a una activitat econòmica ha d'acabar tenint un efecte en el preu de les operacions. L'experiència demostra, no obstant això, que hi ha circumstàncies en què la percepció d'una subvenció per part de l'empresari no altera els preus aplicats per aquest i satisfets pel destinatari de l'operació (Informe de la Comissió Europea de 27 d'abril de 2007).

Per tant, es requereix que la subvenció incideixi en el preu dels lliuraments de béns o prestacions de serveis el consum dels quals es pretén incentivar. Quan el preu de les operacions no es vegi alterat per la concessió de la subvenció, de tal manera que el preu vingui donat per circumstàncies alienes a la voluntat de qualsevol de les parts intervinents en la seva concessió, la concessió de la subvenció o ajuda de què es tracti no s'ha d'incloure en la base imposable.

### 3) Previsibilitat de la subvenció per part de l'empresari o professional que la percep

El requisit de la vinculació directa entre la subvenció i el preu exigeix que la seva percepció sigui previsible per a l'empresari abans de la realització de l'operació. Amb caràcter previ a la realització de les operacions subvencionades ha d'estar establert, no tant l'import de la subvenció com el mecanisme per a determinar-la.

D'aquesta manera, perquè la subvenció formi part de la base imposable s'exigeix que l'import de la subvenció o la seva fórmula de càlcul es determini amb caràcter previ a la realització de les operacions, i, d'acord amb els termes establerts a aquest efecte, es genera el dret a percebre-la de l'empresari o professional que les efectui.

Aquesta condició s'ha d'entendre com a indicativa que la forma de càlcul de la subvenció es determini amb caràcter previ al moment en què es realitzin els lliuraments de béns o prestacions de serveis subvencionats, però sense que calgui que en la data en què es consideri efectuada una determinada operació es conegui quin és l'import exacte de la subvenció que percebrà l'empresari o professional que la realitza.

### 4) Proporcionalitat entre l'import de la subvenció i la quantitat de béns o serveis a la provisió dels quals es condiona la concessió de la subvenció

Una de les condicions necessàries perquè una subvenció formi part de la base imposable de l'impost és que produeixi algun tipus d'incidència en el preu de les operacions. Ara bé, hem d'analitzar si és necessari que la incidència sigui equivalent a l'import de la subvenció.

Aquest requisit de la relació entre el preu de les operacions i les subvencions es pot matisar, ja que la reducció en el preu no ha de ser necessàriament del mateix import que la subvenció concedida. En aquest sentit, el que s'exigeix és una relació de proporcionalitat entre la disminució del preu i l'import de la subvenció concedida.

#### Situació de l'empresari o professional i de l'ens que realitza la subvenció

Això exigeix que l'empresari o professional que realitza l'operació estigui en condicions de determinar-ne l'import, però sense que aquest estigui necessàriament establert en unitats monetàries amb aquesta antelació. La contraprestació (o preu) de l'operació s'ha de determinar no més tard que el moment de la meritació de l'impost. En conseqüència, la percepció de la subvenció s'ha de fonamentar en un compromís de l'ens que el satisfà i en un dret del perceptor a reclamar el pagament de la subvenció preexistent en el moment de la meritació de l'impost.

Per aquest motiu, poden formar part de la base imposable de l'IVA tant subvencions calculades en funció de magnituds de producció com aquelles altres calculades de manera global.

#### **Subvencions calculades en funció de magnituds de producció**

Així, per exemple, poden formar part de la base imposable d'operacions relatives al transport de passatgers les subvencions que es calculen en funció del nombre d'unitats produïdes (per exemple, subvencions calculades a partir del nombre o el preu dels bitllets d'autobús venuts) o d'altres magnituds que hi estan relacionades de manera estreta i directa (per exemple, nombre de quilòmetres recorreguts per la flota d'autobusos de l'empresari subvencionat o quantitat de combustible consumida per aquests autobusos).

#### **Subvencions calculades de manera global**

Altres subvencions de funcionament, destinades a compensar costos variables la percepció dels quals és previsible per a l'empresari en el moment de la realització de les operacions, que estan vinculades a la realització de les operacions però que estan calculades de manera global sense referència explícita a magnituds de producció, també es poden incloure en la base imposable de les operacions quan sigui possible identificar una relació significativa entre la subvenció i la disminució del preu satisfet pels destinataris de les operacions.

En definitiva, es requereix que la subvenció sigui proporcional a la quantitat de béns lliurats o de serveis prestats.

### **5) Aspectes formals de la subvenció**

L'última qüestió es refereix a la rellevància que pot tenir la forma o títol que doni lloc a la concessió de la subvenció. El que és rellevant per a l'establiment de la inclusió o no a la base imposable de les subvencions són els criteris que s'han analitzat en els punts anteriors, amb independència de la forma que es doni a la subvenció o ajuda que es tracti en cada cas.

## 2. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

### 2.1. Exempció subjectiva a favor de les ESFL

Les ESFL que compleixin els requisits que preveu la Llei 49/2002 (article 45.I.A.b LITPAJD) estan exemptes de l'ITP i AJD en les tres modalitats (TPO, OS i AJD).

Perquè hi sigui aplicable l'exempció cal que les entitats es trobin dins dels àmbits subjectiu i objectiu que hem analitzat anteriorment, per la qual cosa han de tenir alguna de les formes que s'exigeixen per a aquestes entitats i complir els requisits necessaris per a gaudir del règim fiscal especial.

La LITPAJD declara exemptes les ESFL de la Llei 49/2002. També es refereix expressament a determinades ESFL que n'estan exemptes: l'Església catòlica i les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol, la Creu Roja, l'ONCE i l'Obra Pía de los Santos Lugares. Encara que aquestes entitats no s'esmenten en l'exempció, estarien igualment emparades si s'acullen al règim fiscal especial de la Llei 49/2002, ja que també tenen la consideració d'ESFL.

### 2.2. Acreditació del dret a l'exempció

Les ESFL, en l'autoliquidació de l'ITP i AJD en què s'apliqui l'exempció, hi han d'adjuntar la **documentació que acrediti el dret a l'exempció**.

Aquesta documentació és la següent:

- **Còpia del certificat en què consta que l'ESFL ha comunicat a l'Administració tributària l'opció per l'aplicació del règim fiscal especial i que no hi ha renunciat.** El període de vigència del certificat s'estén des de la data de la seva emissió fins a la finalització del període impositiu en curs del sol·licitant (article 4 RD 1270/2003). Aquest certificat ha d'estar vigent en el moment que es realitzi el fet imposable de l'ITP i AJD.
- En el cas de l'Església catòlica i altres confessions religioses que tinguin subscrits amb l'Estat acords de cooperació, s'exigeix una **còpia del certificat expedit**, a petició de l'entitat interessada i amb vigència indefinida, per l'òrgan competent de l'AEAT en què s'acrediti que es trac-

#### Vegeu també

Hem estudiat els àmbits subjectiu i objectiu en el mòdul "Àmbit d'aplicació".

#### Altres entitats exemptes de l'ITP i AJD

Les ESFL de la Llei 49/2002 no són les úniques que estan exemptes de l'ITP i AJD. També hi ha altres entitats que n'estan igualment exemptes, com les caixes d'estalvi (per les adquisicions destinades a l'obra social), els partits polítics amb representació parlamentària, l'Institut d'Espanya i les reials acadèmies que hi estan integrades. A més, l'Institut d'Espanya i les reials acadèmies també es beneficien de les exempcions de tributs locals establertes per a les ESFL (DA 10a. Llei 49/2002).

**ta d'alguna d'aquestes entitats religioses.** En la sol·licitud, l'entitat ha d'acreditar la seva personalitat i naturalesa mitjançant el certificat de la seva inscripció emès pel Registre d'Entitats Religioses del Ministeri de Justícia (DA única RD 1270/2003). Aquesta especialitat **no s'aplica** a les entitats religioses següents de la Llei 49/2002:

- Fundacions d'entitats religioses (DA 8a.).
- Associacions i entitats religioses de les diferents confessions que es dediquin a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social (DA 9a., paràgraf segon).

En tots dos casos, l'Administració tributària competent i les oficines liquidadores de districte hipotecari, mitjançant comprovació o inspecció, poden sol·licitar la documentació que justifiqui el dret a l'exempció. Igualment, en tots dos casos, si tenen dret a l'exempció de l'I TP i AJD i s'han satisfet deutes corresponents a aquest, hi ha el dret a la devolució de les quantitats ingressades (articles 89, 90 i 95.8 RITPAJD).

### **Exemple**

Una fundació d'una entitat religiosa catòlica té entre les seves finalitats l'activitat docent. Un dels col·legis de l'entitat va ser construït sobre un conjunt de diversos solars. L'entitat ha agrupat aquestes finques en una de sola, i ha passat a constituir una nova finca amb un sol solar. Està exempta de l'I TP i AJD l'escriptura notarial d'agrupació de finques?

L'article 31.2 LITPAJD estableix un gravamen addicional per a determinades escriptures que compleixin els requisits següents: primera còpia d'una escriptura notarial, inscripible en el Registre de la Propietat, amb contingut avaluable i no subjecta a les modalitats de TPO o OS ni a l'ISD. El gravamen aplicable en aquests casos és el que estableixi la comunitat autònoma i, si no, el 0,50%. No obstant això, en aquest supòsit és aplicable l'exempció de l'article 45.I.A.b LITPAJD, en què s'estableix que estan exemptes de l'impost les ESFL de la Llei 49/2002, entre les quals es troben les fundacions d'entitats religioses (DA 8a.).

Per tant, si l'entitat compleix els requisits que estableix la Llei 49/2002 té dret a l'exempció de l'I TP i AJD per a les operacions dedicades a l'activitat de l'ensenyament, com és l'operació d'agrupació de les finques on és situat el col·legi (V0757-10). L'entitat ha d'adjuntar a l'autoliquidació de l'I TP i AJD la còpia del certificat en què consta que ha comunicat a l'Administració tributària l'opció per l'aplicació del règim fiscal especial de les ESFL i que no hi ha renunciat.

### **2.3. Aplicació de l'exempció a les entitats que no tenen la consideració d'ESFL**

A continuació analitzem l'aplicació de l'exempció a entitats que no tenen la consideració d'ESFL i que tributen en el règim d'entitats parcialment exemptes de l'IS. Les entitats que tributen en el règim d'entitats parcialment exemptes no es poden beneficiar de l'exempció pel fet de tributar en aquest règim especial. En el supòsit d'entitats parcialment exemptes, hem d'analitzar cas per cas si es troben dins les exempcions subjectives de l'I TP i AJD.

Una d'aquestes exempcions és la prevista per a l'Estat i les administracions públiques territorials i institucionals, i per als seus establiments de beneficència, cultura, Seguretat Social, docents o de finalitats científiques. A més, l'exempció



és igualment aplicable a les entitats el règim fiscal de les quals hagi estat equiparat per una llei al de l'Estat o al de les administracions públiques esmentades (article 45.I.A.a LITPAJD). Això comporta que algunes de les entitats que no són ESFL, però que tributen en el règim d'entitats parcialment exemptes de l'IS, també estiguin exemptes de l'IPT i AJD en les tres modalitats, com ara les cambres de comerç, indústria i navegació.

### **Cambres de comerç, indústria i navegació**

El TC ha assenyalat que les cambres de comerç, indústria i navegació són corporacions de dret públic que participen de la naturalesa de l'Administració pública (STC 76/1983 de 5 d'agost). D'acord amb la doctrina del TEAC, davant els amplis termes en què està redactada l'exempció, dins el concepte d'Administració institucional s'han d'integrar totes les administracions públiques no territorials, tant de base fundacional com de tipus corporatiu (vegeu, entre d'altres, la Resolució de 23 de setembre de 1999, JT 1999/1770).

### **Mútues**

Les mútues no estan exemptes de l'IPT i AJD, ja que no són ESFL de la Llei 49/2002. No obstant això, amb la redacció anterior de l'article 45.I.A.b de la LITPAJD (abans de la modificació introduïda per la Llei 49/2002), les mútues sí que n'estaven exemptes pel fet d'estar incloses en una categoria general (actualment eliminada) relativa a establiments o fundacions amb finalitats de previsió social (STS de 7 de juliol de 2010, RJ/2010/6088).

No obstant això, en altres casos, la jurisprudència ha interpretat l'exempció de manera restrictiva i ha considerat que no s'aplica a la denominada Administració corporativa. Així, ha negat l'aplicació de l'exempció als col·legis professionals i les comunitats de regants, perquè ha considerat que l'exempció només s'aplica a la denominada Administració institucional (vegeu, entre d'altres, STS de 6 de maig de 2010 RJ 2010/3590).

### **Comunitats de regants**

L'exempció de l'IPT i AJD no es pot estendre a les comunitats de regants, encara que tinguin el caràcter de corporacions de dret públic d'acord amb la Llei d'aigües i realitzin inversions d'interès social (STS 15 de desembre de 2006). En canvi, en l'IVA s'indica expressament que no hi estan subjectes les operacions que realitzen les comunitats de regants per a l'ordenació i l'aprofitament de les aigües (article 7.11è. LIVA).



## Activitats

1. Indiqueu la subjecció a l'IVA de les entitats sense ànim de lucre.
2. Definiu l'àmbit d'aplicació de l'exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre.
3. Assenyaleu l'àmbit d'aplicació de les exempcions per la prestació de serveis d'assistència social, esportius i culturals.
4. Comenteu el concepte d'entitat o establiment privat de caràcter social.
5. Enumereu els beneficis fiscals de les ESFL en l'IPT i AJD.

## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. Les entitats sense ànim de lucre...
  - a) no estan subjectes a l'IVA si l'entitat té la condició d'ESFL de la Llei 49/2002.
  - b) estan subjectes però exemptes de l'IVA si l'entitat té la condició d'ESFL de la Llei 49/2002.
  - c) estan subjectes a l'IVA per les operacions realitzades en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, però en poden estar exemptes en funció de les operacions que realitzin, amb independència de si tenen o no la condició d'ESFL de la Llei 49/2002.
2. Els serveis d'assistència que presta una fundació a persones de la tercera edat...
  - a) n'estan exemptes si la fundació té la condició d'entitat de caràcter social.
  - b) n'estan exemptes pel fet de ser prestats per una fundació.
  - c) no n'estan exemptes perquè no es consideren serveis d'assistència social.
3. Una fundació que té reconeguda la condició d'entitat de caràcter social presta assistència a alcohòlics i toxicòmans. La mateixa fundació també presta a aquestes persones un servei de menjador i allotjament. N'estan exemptes aquests serveis?
  - a) No, però tributen al tipus reduït del 10%.
  - b) Sí, fins i tot els de menjador i allotjament, perquè es consideren serveis accessoris a l'assistència social que presta la fundació.
  - c) Sí, però l'exempció no s'aplica als serveis de menjador i allotjament, només a l'assistència social.
4. Una associació d'amants de la bona cuina imparteix cursos i conferències als seus associats, pels quals cobra una contraprestació específica diferent de les quotes fixades en els seus estatuts. N'estan exemptes aquests serveis?
  - a) No.
  - b) Sí.
  - c) Depèn de si l'associació té reconeguda la condició d'entitat o establiment privat de caràcter social.
5. L'Associació d'Amics dels Escacs es dedica a impartir classes i altres activitats directament relacionades amb aquest joc. N'estan exemptes aquestes activitats?
  - a) No.
  - b) Sí.
  - c) Depèn de si l'associació té reconeguda la condició d'entitat o establiment privat de caràcter social.
6. Una fundació fa conjuntament en l'exercici de la seva activitat prestacions de serveis d'assistència mèdica exemptes de l'IVA i altres de consistents en tractaments de relax que no gaudeixen de l'exempció. La fundació...
  - a) està obligada a aplicar la regla de prorata.
  - b) ha d'incloure totes les operacions realitzades en la declaració anual d'operacions amb tercers.
  - c) Totes dues respostes són correctes.

7. Una fundació es finança amb càrrec a les quotes dels seus membres i a les subvencions que percep d'altres entitats públiques i privades. Les subvencions rebudes per la fundació...

- a) s'inclouen en la base imposable només si estan vinculades al preu de les operacions.
- b) s'inclouen en la base imposable només si no estan vinculades al preu de les operacions.
- c) s'inclouen en la base imposable en qualsevol cas.

8. Una entitat religiosa evangèlica ha importat aliments, medicaments i roba per a ser distribuïts gratuïtament a persones necessitades. Està exempta de l'IVA la importació d'aquests béns?

- a) Sí.
- b) No, perquè l'ha realitzat una entitat que no té caràcter caritatiu o filantròpic
- c) Només n'està exempta la importació de medicaments, però no d'aliments ni de roba.

9. Estan exemptes de l'IPT i AJD en les tres modalitats...

- a) les fundacions i associacions.
- b) les ESFL que compleixin els requisits que preveu la Llei 49/2002.
- c) les entitats parcialment exemptes de l'IS.

10. Una fundació, que té la condició d'ESFL, ha transmès un bé immoble de la seva propietat. Quina documentació ha d'adjuntar a l'autoliquidació que presenti per l'IPT i AJD en què apliqui l'exempció?

- a) Cap.
- b) Els Estatuts de la fundació.
- c) Una còpia del certificat en què consta que l'ESFL ha comunicat a l'Administració tributària l'opció per l'aplicació del règim fiscal especial i que no hi ha renunciat.

### Casos pràctics

11. La Fundació d'Artistes i Músics Andalusos (FAMA) té entre les seves finalitats donar suport, difondre i fomentar manifestacions artísticoculturals de tots els àmbits de les arts. Les seves activitats principals estan vinculades a les finalitats de la fundació i són les següents:

- Venda de CD (activitat onerosa per la qual exigeix una contraprestació específica diferent de les quotes pagades pels seus membres i que es finança també mitjançant subvencions vinculades al preu).
- Organització d'esdeveniments de caràcter cultural, artístic i musical (activitat gratuïta per al públic que es finança mitjançant subvencions).

La FAMA té reconeguda la condició d'establiment privat de caràcter social. Quin tractament fiscal tenen les operacions realitzades per la FAMA a efectes de l'IVA? Per a això heu d'analitzar diverses qüestions: primer, si estan subjectes i no exemptes; segon, el tractament de les subvencions i, tercer, si escau l'aplicació de la regla de prorrata.

12. Una societat ha construït un bé immoble per a destinar-lo com a alberg. La societat ha constituït un usdefruit temporal a títol lucratiu sobre l'immoble a favor de la Fundació del Pelegrí (FUPE). Aquesta Fundació té la condició d'ESFL i està acollida al règim fiscal especial de la Llei 49/2002. La FUPE té com a finalitat fundacional l'exercici d'una activitat cultural principalment destinada a promocionar el Camí de Sant Jaume. La FUPE s'encarrega de la gestió i l'explotació de l'alberg, ja que aquest alberg es troba en una de les rutes del camí. Està exempta de l'IPT i AJD la constitució de l'usdefruit a favor de la FUPE?

## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. a

3. b

4. a

5. c

6. a

7. a

8. a

9. b

10. c

11. En primer lloc, hem d'analitzar la subjecció a l'IVA de les activitats realitzades per la FAMA. Estan subjectes a l'IVA els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips. A més, la subjecció a l'IVA es produeix amb independència de les finalitats o els resultats perseguits en l'activitat empresarial o professional o en cada operació (articles 4 LIVA). Són activitats empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció, materials i humans o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis (article 5 LIVA). Aquests preceptes són d'aplicació general i, per tant, s'apliquen a les entitats sense ànim de lucre, ja que aquestes també poden tenir la condició d'empresari o professional a efectes de l'IVA.

No obstant això, com ha assenyalat en reiterades ocasions la DGT, no tenen la consideració d'empresari o professional les fundacions sense ànim de lucre que no tinguin naturalesa mercantil i no rebin cap contraprestació pels serveis que presten. En aquests casos les fundacions no poden deduir cap quota suportada per l'IVA sinó que actuarien com un consumidor final respecte d'aquest. Ara bé, no cal afirmar que unes determinades operacions es presten gratuïtament quan es percep una subvenció vinculada al preu d'aquestes (entre d'altres, V0636-10). D'acord amb aquests plantejaments, les operacions que realitza la FAMA estarien subjectes a l'IVA, tant la venda de CD com l'organització d'esdeveniments.

En segon lloc, hem d'analitzar si les activitats realitzades per la FAMA estan o no exemptes de l'IVA. L'article 20.u.14è. declara exemptes determinades prestacions de serveis culturals realitzades per entitats de caràcter social. Entre aquestes prestacions figuren expressament les representacions teatrals, musicals, coreogràfiques, audiovisuals i cinematogràfiques (lletra c). Per tant, l'organització d'esdeveniments realitzada per la FAMA estaria exempta de l'IVA perquè és una prestació de serveis culturals realitzada per una entitat privada de caràcter social, ja que la FAMA té reconeguda aquesta condició. En canvi, la venda de CD no estaria emparada per l'exempció. Aquesta activitat tampoc no tindria cabuda en l'exempció de l'article 20.u.12è. relativa a les prestacions de serveis i lliuraments de béns realitzats directament als seus membres per entitats sense ànim de lucre. Aquesta exempció requereix que per aquestes operacions no es cobrin contraprestacions específiques diferents de les quotes estatutàries, circumstància que no concorre en aquest cas, en què la FAMA exigeix una contraprestació específica per la venda de CD. A més, també hauria de complir altres requisits perquè l'exempció fos aplicable, com ara que el lliurament de CD fos accessori a una prestació de serveis i que aquesta es realitzés directament als membres de la fundació.

En tercer lloc, hem d'analitzar el tractament de les subvencions que rep la FAMA en relació amb la venda de CD. Quant al tractament de les subvencions que pugui rebre una fundació per a l'exercici de les seves activitats, hem de tenir en compte que formen part de la base imposable de l'IVA les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a aquest. En aquest sentit, es consideren vinculades directament al preu les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinin abans de la realització de l'operació (article 78.dos.3r. LIVA). Per tant, les subvencions rebudes per la FAMA, com que estan vinculades al preu, s'haurien d'incloure en la base imposable de l'IVA. El tipus de gravamen aplicable a les operacions consistents en la venda de CD seria el general del 21%.

Finalment, hem d'analitzar el dret a deduir l'IVA en les operacions realitzades per la FAMA. En aquest cas s'hauria d'aplicar la regla de prorata, ja que el subjecte passiu realitza conjuntament, en l'exercici de la seva activitat empresarial, operacions que habiliten per a l'exercici del dret esmentat i unes altres de naturalesa anàloga que no habiliten per a l'exercici d'aquest dret (article 102 i seg. LIVA). Entre les primeres es trobaria la venda de CD i entre les segones, l'organització d'esdeveniments culturals.

12. La constitució de l'usdefruit temporal a títol lucratiu no podria tributar en cap cas per la modalitat de TPO, perquè falta el requisit de l'onerositat. Tampoc no tributaria en l'ISD, ja que aquest impost només grava adquisicions lucratives per part de persones físiques. Ara bé, la no-subjecció a aquests gravàmens ocasionaria la subjecció de l'escriptura pública en què es formalitza la constitució de l'usdefruit temporal a la quota gradual de la modalitat d'AJD (documents notariais), perquè es compleixen els quatre requisits de l'article 31.2 LITPAJD.

“Les primeres còpies d'escriptures i actes notariais, quan tinguin per objecte quantitat o cosa avaluable, continguin actes o contractes inscriptibles en els registres de la propietat, mercantil, de la propietat industrial i de béns mobles no subjectes a l'impost sobre successions i donacions o als conceptes compresos en els números 1 i 2 de l'article 1 d'aquesta Llei, tributen a més al tipus de gravamen que, d'acord amb el que preveu la Llei 21/2001, de 27 de desembre, per la qual es regulen les mesures fiscals i administratives del nou sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, hagi estat aprovat per la comunitat autònoma.”

No obstant això, com que la FUPE està aollida al règim de les ESFL, estaria exempta del gravamen en virtut del que disposa l'article 45.I.A.b LITPAJD. La FUPE hauria d'adjuntar, a l'autoliquidació en què s'apliqui l'exempció, la documentació que acrediti el dret a aquesta. Aquesta documentació és la còpia del certificat en què consta que l'ESFL ha comunicat a l'Administració tributària l'opció per l'aplicació del règim fiscal especial i que no hi ha renunciat. El període de vigència del certificat s'estén des de la data de la seva emissió fins a la finalització del període impositiu en curs del sol·licitant i ha d'estar vigent en el moment en què es realitza el fet imposable (article 4 RD 1270/2003).

Una altra qüestió és si els serveis de l'alberg estan o no exempts pel 20.u.8è. LIVA, en la mesura que serveis d'assistència social prestats per una entitat privada de caràcter social. La Secretaria General Tècnica del Ministeri d'Afers Socials, en l'informe de 23 de juny de 1995, va considerar que s'havia d'entendre per assistència social les accions destinades a atendre estats de necessitat i altres mancances de determinats col·lectius (ancians, menors i joves, minories ètniques, drogoaddictes, refugiats i asilats, etc.) o altres persones en estat de necessitat, marginació o risc social. Considerem que els serveis prestats per la FUPE no estarien dins d'aquest concepte d'assistència social, per la qual cosa no en quedarien exempts i tributarien al tipus reduït del 10% en tant que serveis d'hostaleria i acampada (article 91.u.2.2n. LIVA).