

Fiscalidad indirecta

Alejandro García Heredia

PID_00195577



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Impuesto sobre el valor añadido	7
1.1. Consideraciones generales	7
1.2. Sujeción al IVA de las operaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro	10
1.3. Exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro	13
1.4. Exenciones aplicables a las entidades o establecimientos privados de carácter social	16
1.5. Otras exenciones en operaciones interiores	21
1.6. Exenciones en las importaciones	26
1.7. Base imponible: tratamiento de las subvenciones	28
2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	32
2.1. Exención subjetiva a favor de las ESFL	32
2.2. Acreditación del derecho a la exención	32
2.3. Aplicación de la exención a las entidades que no tienen la consideración de ESFL	34
Actividades	35
Ejercicios de autoevaluación	35
Solucionario	37

Introducción

Este módulo se centra en la fiscalidad indirecta de las entidades sin ánimo de lucro en lo que se refiere a dos impuestos: el IVA y el ITP y AJD. En el caso del IVA, no existen diferencias en cuanto al tratamiento de las ESFL y de otras entidades sin ánimo de lucro que no tienen tal carácter. En relación con este impuesto, se parte del análisis de su hecho imponible para determinar la aplicación del mismo a las entidades no lucrativas. A continuación, se abordan las distintas exenciones que pueden afectar a estas entidades con especial referencia a la exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro y a las exenciones aplicables a las denominadas entidades de carácter social. Finalmente, en relación con el IVA, se analiza el tratamiento de las subvenciones percibidas por las entidades no lucrativas a efectos de la determinación de la base imponible.

En cuanto al ITP y AJD, se estudia una exención de carácter subjetivo prevista en la normativa de este impuesto a favor de las ESFL. Para ello es necesario delimitar el contenido de dicha exención a fin de determinar los supuestos que están cubiertos por la misma. Además, se debe concretar la documentación necesaria que debe acompañar las ESFL en sus autoliquidaciones por este impuesto para ejercitar el derecho a la exención. Por último, se plantean algunos supuestos controvertidos en los que la citada exención podría resultar aplicable a otras entidades sin ánimo de lucro que no tengan la condición de ESFL.

Objetivos

1. Relacionar los supuestos en los que las entidades sin ánimo de lucro realizan operaciones sujetas al IVA.
2. Entender la aplicación de las exenciones del IVA a las entidades sin ánimo de lucro.
3. Comprender el concepto de entidad de carácter social.
4. Delimitar el ámbito de aplicación de la exención del ITP y AJD a las ESFL.
5. Identificar los supuestos en los que procede la aplicación de la exención del ITP y AJD a entidades que no tengan la consideración de ESFL.

1. Impuesto sobre el valor añadido

1.1. Consideraciones generales

La Ley 49/2002 no prevé un régimen especial para las ESFL en relación con el IVA. En el IVA, a diferencia de lo que sucede en el IS, no se distingue entre ESFL a las que resulta aplicable la Ley 49/2002 y otro tipo de entidades sin finalidad lucrativa.

Dado que esta distinción no se efectúa en el ámbito del IVA, nos referiremos en adelante a entidades sin ánimo de lucro o sin finalidad lucrativa en términos generales, con independencia de si están sujetas o no al Régimen de las ESFL de la Ley 49/2002. Téngase en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado y que forma parte de los recursos propios de la UE. Por tanto, en relación con el IVA debemos acudir a la regulación general de este impuesto, sin que exista ningún régimen especial para este tipo de entidades.

En primer lugar, debemos analizar **si las operaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro están sujetas al IVA**. Para ello, es necesario determinar si estas entidades pueden tener la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, si realizan operaciones a título oneroso o gratuito y si las mismas se efectúan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, en caso de que las operaciones que realizan estén sujetas al IVA, debemos tener en cuenta que existen varias **exenciones** que pueden resultar aplicables a las entidades sin ánimo de lucro. A efectos exclusivamente didácticos, podemos clasificar estas exenciones en los siguientes grupos:

- **Exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro.** Se trata de una exención específica para las entidades que no tengan finalidad lucrativa, en relación con los servicios que presten a sus miembros, y por los que no perciban contraprestaciones distintas de las fijadas estatutariamente. Esta exención exige el previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria.

Artículo 20.Uno.12.º LIVA

Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la conservación de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Ved también

En el caso del IS, como hemos visto en el módulo "Fiscalidad directa", se distingue entre ESFL acogidas al Régimen de la Ley 49/2002 (artículo 9.2 LIS) y entidades parcialmente exentas que tributan en el Régimen especial del IS (artículo 9.3 LIS).

Lectura recomendada

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

- **Exenciones aplicables a las entidades o establecimientos privados de carácter social.** En la LIVA se establecen varias exenciones por prestación de servicios de asistencia social (20.Uno.8.º), deportivos (20.Uno.13.º) o culturales (20.Uno.14.º). Entre otros requisitos, se exige que la entidad que los presta sea una entidad de derecho público o una entidad privada de carácter social. Para ser entidad de carácter social, es necesario cumplir una serie de requisitos y solicitar dicha condición a la Administración. Puesto que varias entidades sin ánimo de lucro prestan servicios de asistencia social, deportivos o culturales y pueden llegar a tener la condición de entidades de carácter social, analizaremos en qué medida les podrían resultar aplicables estas exenciones. Estas exenciones no son renunciables.
- **Otras exenciones en operaciones interiores.** Entre las exenciones relativas a operaciones interiores, existen varias que podrían resultar aplicables a determinadas entidades sin ánimo de lucro en función de cuál sea su objeto social. En estos casos, no se exige tener la condición de entidad de carácter social, ni siquiera ser entidad sin ánimo de lucro, pero dado que se trata de servicios que por su naturaleza pueden prestar estas entidades, nos referiremos brevemente a algunas de estas exenciones, tales como las relativas a servicios médicos y sanitarios (20.Uno.2.º y 3.º), educativos (20.Uno.9.º y 10.º) y operaciones inmobiliarias (20.Uno.20.º, 21.º, 22.º, 23.º). También analizaremos una exención específica que se aplica a determinadas entidades religiosas por las cesiones de su personal para el desarrollo de actividades de carácter sanitario, social o educativo (20.Uno.11.º). Solamente son renunciable las exenciones de los números 20.º, 21.º y 22.º en determinadas condiciones (artículo 20.Dos LIVA).
- **Exenciones en las importaciones.** Determinadas importaciones están exentas cuando son realizadas por entidades sin ánimo de lucro, tales como las importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos (artículo 44) o las importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes (artículo 46). En ambos casos se exige, entre otros requisitos, que las importaciones sean realizadas por entidades públicas u organismos privados de carácter caritativo o filantrópico.

Las entidades sin ánimo de lucro, en la medida en que realicen operaciones exentas y no exentas, deberán aplicar la **regla de prorrata**. Dicho de otro modo, las entidades sin ánimo de lucro deberán aplicar la prorrata cuando, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúen conjuntamente operaciones que den derecho a deducir y otras de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho (artículo 102.Uno LIVA).

Ejemplo

La Fundación Amantes de la Cultura presta servicios educativos exentos y realiza además otras actividades, tales como la venta de libros. ¿Cuál es el régimen de deducción del IVA aplicable a esta Fundación?

En el ejercicio de su actividad la fundación realiza conjuntamente operaciones que no generan derecho a deducir (servicios educativos) y operaciones generadoras del citado derecho (venta de libros). Por tanto, la fundación debería aplicar la regla de prorata.

Por otro lado, recordemos que no existe obligación de incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas aquellas actividades que están exentas del IVA (artículo 33.2 RD 1065/2007).

Ejemplo

Una federación deportiva se financia con cargo a las cuotas cobradas a sus socios y con las subvenciones concedidas por diversos organismos. Las actividades que realiza la federación están exentas del IVA por el artículo 20.Uno.12.º LIVA. ¿Qué operaciones debe incluir la federación en la declaración anual con terceras personas?

En la declaración anual de operaciones con terceras personas no se incluyen las operaciones por las que el sujeto pasivo no debió emitir y entregar factura al tratarse de operaciones exentas. Por tanto, la federación no debe incluir en la declaración anual las operaciones sujetas al IVA pero exentas. En cambio, sí debe incluir en su declaración anual de operaciones con terceros, cuando se supere el importe de 3.005,06 euros, las subvenciones, ya sean recibidas de otras entidades o concedidas a otras asociaciones, que no constituyan operaciones excluidas del contenido de la declaración conforme al artículo 33.2 R.D. 1065/2007.

Dentro de estas consideraciones generales sobre la aplicación del IVA a las entidades sin ánimo de lucro, debemos tener en cuenta que se consideran **operaciones vinculadas** las realizadas entre una ESFL de la Ley 49/2002 y cualquiera de las siguientes personas: sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos. Las operaciones vinculadas deben incluirse en la base imponible por su valor de mercado. El valor de mercado es aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del IVA en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente (artículo 79.Cinco LIVA).

Finalmente, el **tipo de de gravamen** dependerá de las operaciones que realicen las entidades sin ánimo del lucro (artículos 90 y 91 LIVA). Así, en caso de que no resulten aplicables las exenciones por prestación de servicios de asistencia social (20.Uno.8.º) o deportivos (20.Uno.13.º), se establecen para tales operaciones unos tipos de gravamen del 10% y del 21% respectivamente. En caso de que no resulte aplicable la exención por servicios culturales (20.Uno.14.º), se establecen también tipos del 10% y del 21% dependiendo del tipo de servicio que se preste.

Prestaciones de asistencia social al 4%

Determinadas prestaciones de asistencia social que no estén exentas pueden resultar gravadas al tipo súper reducido del 4%. Este es el caso de las siguientes prestaciones de servicios: teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial. Para aplicar el tipo del 4%, se exige, además, que estos servicios se presten en plazas concertadas en centros o residencias, o mediante precios derivados de un concurso adminis-

trativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio (artículo 15 Ley 39/2006).

1.2. Sujeción al IVA de las operaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro

El IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo general de bienes y servicios y que grava tres clases de operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales (operaciones interiores).
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Importaciones de bienes.

El **hecho imponible** de las operaciones interiores son las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Además, la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines perseguidos en la actividad empresarial o profesional (artículo 4 LIVA). Se consideran actividades empresariales o profesionales aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5 LIVA).

Para que las actividades que realicen las entidades sin ánimo de lucro (por ejemplo, fundaciones y asociaciones) estén sujetas al IVA, es necesario que tales actividades se realicen a título oneroso en el desarrollo de su **actividad empresarial o profesional**. En cambio, si no tienen lugar en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional ya no estarán sujetas al IVA, sino al ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

Sin embargo, si la entidad sin ánimo de lucro es una ESFL de la Ley 49/2002, estará exenta del ITP y AJD en sus tres modalidades.

Por ejemplo, para determinar si una **entrega de terrenos** (solar) realizada por una fundación tiene lugar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, por tanto, si queda sujeta al IVA (aunque luego pueda estar exenta), se pueden tener en cuenta los siguientes criterios señalados por la DGT (0582-99):

Ved también

Veremos estas exenciones en el apartado "Exención subjetiva a favor de las ESFL".

- Si el solar transmitido está afecto a una actividad de carácter empresarial o profesional desarrollada por la fundación. En este caso la entrega estaría sujeta al IVA y, en caso contrario, al ITP y AJD.
- Si el solar transmitido ha sido urbanizado por la propia fundación. De ser así, estaría sujeta al IVA, aunque si la operación resultara exenta, podría tributar en el ITP y AJD, salvo que también estuviera exenta por tratarse de una ESFL de la Ley 49/2002.
- Si las propias transmisiones de solares efectuadas por la fundación determinan por sí mismas la existencia de una actividad de carácter empresarial desarrollada por dicha entidad. Por ejemplo, porque supongan ordenación por cuenta propia de factores de producción de materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este caso la operación estaría también sujeta al IVA.

Con carácter general el IVA grava las **operaciones a título oneroso**, por lo que si una entidad sin ánimo de lucro realiza exclusivamente operaciones a título gratuito, no tendrá la condición de empresario o profesional y no estará sujeta al IVA. En estos casos, la entidad no podrá deducirse cuota alguna soportada por dicho impuesto y actuará como consumidor final a efectos del mismo.

Subvenciones vinculadas al precio

De acuerdo con el criterio de la DGT, no cabe afirmar que unos determinados servicios se presten gratuitamente cuando se percibe, para su realización, una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma (entre otras, V1036-10 y V0634-10).

Por tanto, **la regla general es que las operaciones a título gratuito no están sujetas al IVA**. Sin embargo, la jurisprudencia del TJUE ha señalado en reiteradas ocasiones que es posible el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito siempre que dicho gravamen se realice de acuerdo con unos criterios restrictivos y nunca de forma generalizada. El gravamen de las operaciones a título gratuito solamente debe producirse cuando el incumplimiento del principio de neutralidad del IVA sea tal que la normativa obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

En este sentido, la normativa española grava el autoconsumo de servicios de varias operaciones, entre las que se encuentran las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional (artículo 12.3.º LIVA). Esta disposición se sitúa en la línea de la Sexta Directiva del IVA, que somete a tributación las operaciones a título gratuito cuando se efectúen para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa (artículo 26). De estos preceptos se desprende la necesidad de analizar el destino de las operaciones que se realizan a título

Lectura recomendada

STJUE de 16 de febrero del 2012, Asunto C-118/11, *Eon Aset* y jurisprudencia allí citada.

Lectura recomendada

Consulta vinculante DGT de 17 de mayo del 2010 (V1036-10).

gratuito para determinar si están o no sujetas al IVA. Por tanto, **cuando las operaciones a título gratuito se lleven a cabo para servir a los fines propios de la empresa**, cabe deducir que las mismas **no están sujetas al tributo**.

Ejemplo

La Fundación Amantes de la Cultura presta servicios culturales a título gratuito relativos a la organización de exposiciones y conciertos, financiados mediante un contrato de patrocinio publicitario. ¿Están sujetas al IVA las operaciones que realiza la Fundación a título gratuito?

En la medida en que los servicios culturales (organización de exposiciones y conciertos) sean efectuados a título gratuito por la fundación y respondan al cumplimiento de sus fines, estarán no sujetos al IVA. Esta calificación no cambia en el supuesto de que la actividad sea financiada en virtud de un contrato de patrocinio publicitario.

Los **convenios de colaboración** empresarial en actividades de interés general son aquellos por los que las entidades beneficiarias del mecenazgo (entre ellas, las ESFL), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La Ley 49/2002 (artículo 25) indica expresamente que la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no constituye una prestación de servicios.

Ejemplo

La Fundación Amantes de la Cultura tiene la condición de ESFL de la Ley 49/2002. Los servicios culturales que presta se financian mediante un patrocinio publicitario. La Fundación ha firmado también un acuerdo de colaboración con una entidad financiera, en virtud del cual dicha entidad tiene derecho a instalar cajeros automáticos, reservar espacios, utilizar el auditorio y la sala de exposiciones y publicitarse en todas las actividades que realice la fundación. ¿Están sujetas al IVA las cantidades percibidas por la fundación en el marco de los convenios de colaboración y patrocinio?

Las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración y de patrocinio destinadas a la realización de las actividades culturales de la fundación no constituyen contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del IVA. Ahora bien, en el caso del convenio de colaboración suscrito con la entidad financiera, las operaciones consistentes en la cesión al colaborador de espacios, la utilización del auditorio y sala de exposiciones y el derecho a instalar cajeros automáticos en el recinto, se deben considerar excluidas del propio convenio de colaboración y, en consecuencia, constituyen prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA (V1036-10).

Así, las entidades sin ánimo de lucro pueden tener la condición de empresario cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, de comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, así como, en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores o rehabilitadores de edificaciones, para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título .

Los artículos 4 y 5 LIVA son de aplicación general y, por tanto, también se aplican a las entidades sin ánimo de lucro de cualquier clase y cualquiera que sean los fines perseguidos por las mismas.

Por tanto, las **entidades sin ánimo de lucro pueden tener la condición de empresario o profesional a efectos del IVA**, con independencia de su forma jurídica (fundaciones, asociaciones, federaciones, etc.) y de su régimen fiscal a efectos del IS (ESFL de la Ley 49/2002 u otras entidades sin ánimo de lucro no incluidas en dicha Ley).

1.3. Exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro

El artículo 20.Uno.12.º LIVA establece una exención para los **servicios que presten a sus miembros las entidades sin ánimo de lucro**.

De acuerdo con este precepto, están exentas:

“Las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas, efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la conservación de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”.

Los **requisitos para que resulte aplicable la exención** son los siguientes:

- **Sujetos pasivos.** Debe tratarse de organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica. Se consideran incluidos en el ámbito de la exención los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades anteriormente citados.
- **Operaciones.** Prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros.
- **Finalidad.** Las operaciones deben realizarse para la conservación de las finalidades específicas que persigan los sujetos pasivos.
- **Ausencia de contraprestación específica.** Los sujetos pasivos no pueden percibir de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna, salvo las cotizaciones fijadas en los estatutos. La percepción de cualquier

Lectura recomendada

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

contraprestación específica distinta de la cuota de los asociados impide la aplicación de la exención.

Actividades cívicas

El TS ha señalado que actividades cívicas son aquellas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, de una región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social e incluso la sana diversión y esparcimiento. El concepto de objetivos de naturaleza cívica constituye un concepto jurídico indeterminado concerniente al ejercicio de los valores de la ordenada y pacífica convivencia humana, dentro del marco de las exigencias sociales y del ordenamiento jurídico. Dentro de esta definición de lo cívico, se incluyen aquellas entidades cuya actividad fundamental se proyecta al logro de finalidades recreativas y de distracción. Así, el TS consideró que una asociación de jugadores de *bridge*, constituida con una finalidad meramente recreativa, era una entidad dedicada a la persecución de objetivos de naturaleza cívica (STS 2 de diciembre del 2004, RJ 2005/971).

Por otro lado, las entidades con fines culturales y recreativos no pierden su carácter de cívicas por el hecho de que los beneficiarios de sus servicios sean principalmente sus asociados. El TS reconoció que tenía carácter cívico una asociación de amigos del ferrocarril cuya finalidad primordial era la divulgación de los aspectos históricos, sociales, económicos, técnicos y humanos del ferrocarril y del transporte público en general, urbano e interurbano. El TS indicó que los fines cívicos no desaparecían por el hecho de que fueran los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la asociación, pues esto es una nota consustancial a todas las asociaciones y por ello no se extingue el beneficio general que la sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen (STS 15 de julio del 2002, RJ 2002/7298).

Esta exención es transposición a nuestro derecho interno de lo dispuesto en el artículo 132.1.l) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al Sistema común del IVA. A tal efecto, resultan de interés los **criterios fijados por el TJUE** sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que perseguía objetivos de naturaleza sindical (asociación de empleados de industria del automóvil) pero que no tenía formalmente la condición de sindicato según la normativa del Reino Unido.

El TJUE indicó que el término *sindical* que figura en dicha disposición designa específicamente una organización que tiene por objetivo principal la defensa de los intereses colectivos de sus miembros (ya sean trabajadores, empresarios, profesionales liberales u operadores que ejerzan una actividad económica dada) y su representación frente a terceros, incluidas las autoridades públicas. De acuerdo con el TJUE, la exención a la que nos referimos es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos, prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan a estos por destinatarios.

Lectura recomendada

STJUE de 12 de noviembre de 1998, Asunto C-149/97.

Ejemplo

Una asociación de amas de casa percibe anualmente cuotas de sus asociadas, a las que presta varios servicios por los que no exige una contraprestación específica, tales como actividades, cursos, charlas y conferencias. Todas se realizan para mejorar la educación en el consumo, en la prevención y en la salud, en la seguridad y en la economía familiar. Además, la asociación organiza con frecuencia viajes por los que exige una contraprestación específica y a los que pueden apuntarse tanto las asociadas como sus familiares. ¿Resulta aplicable la exención a los servicios prestados por la asociación?

La asociación percibe de sus miembros cuotas anuales con la finalidad de acceder a los servicios realizados por la asociación para lograr los fines de su objeto social. Estos servicios están exentos al cumplirse todos los requisitos de la exención que hemos analizado (art. 20.Uno.12.º). Por otro lado, la asociación realiza también actividades que tienen por destinatarios tanto a los propios asociados como a terceros y que factura de forma independiente de la cuota anual fijada estatutariamente. Así pues, aquellas operaciones realizadas para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención. Del mismo modo, tampoco resulta aplicable la exención a aquellas actividades realizadas por la asociación para terceros, ya que estas no se consideran realizadas directamente a sus miembros.

Ejemplo

Unidos por los Negocios es una asociación de empresarios sin ánimo de lucro que presta a su miembros los siguientes servicios: a) servicios de asesoramiento por los que no exige una contraprestación distintas de las cuotas de socio, b) cursos de tributación y contabilidad mediante contraprestación, c) revistas y folletos que envía a sus asociados sin contraprestación específica, d) servicios de cafetería por los que cobra una contraprestación y e) servicios a otras entidades sin ánimo de lucro.

Los servicios exentos son los de las letras a) y c). En cambio, no están exentos los de las letras b) y d), ya que exige por ellos una contraprestación distinta de las cuotas estatutarias, ni los de la letra e), ya que no se prestan directamente a los asociados sino a otras entidades.

El disfrute de esta exención requiere su **previo reconocimiento**. Esto significa que no se aplica automáticamente, sino que se debe solicitar su reconocimiento al órgano competente de la Administración tributaria.

El órgano competente es la delegación o administración de la AEAT, en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Para que se reconozca el derecho a la exención, es necesario que se cumplan los requisitos que hemos expuesto y, además, que la misma no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

Distorsión de la competencia

El TEAC ha considerado improcedente la exención cuando las actividades realizadas por la entidad sin ánimo de lucro concurrían con el objeto de entidades con ánimo de lucro y el reconocimiento de la exención a favor de las primeras podría distorsionar la competencia existente (Resolución de 28 marzo del 2007 JT 2007/949).

El reconocimiento de la exención surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia del reconocimiento está condicionada a la subsistencia de los requisitos que fundamentan la exención (artículo 5 RIVA).

1.4. Exenciones aplicables a las entidades o establecimientos privados de carácter social

En determinadas exenciones del IVA, se exige que el sujeto pasivo sea alguna de las siguientes entidades:

- Entidad de derecho público.
- Entidad o establecimiento privado de carácter social.

Si el sujeto pasivo que realiza la operación no se encuentra entre estas entidades, no está amparado por la exención. Puesto que el carácter social es una condición que puede concurrir en las entidades sin ánimo de lucro, analizaremos el contenido de estas exenciones y los requisitos necesarios para tener la condición de entidad de carácter social. Entre las exenciones que exigen tener la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social, se encuentran las exenciones por prestación de servicios de asistencia social (20.Uno.8.º), deportivos (20.Uno.13.º) y culturales (20.Uno.14.º).

1) Prestación de servicios de asistencia social (artículo 20.Uno.8.º LIVA)

Las **prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social**, están exentas siempre que se encuentren entre las prestaciones que se indican a continuación:

- Protección de la infancia y de la juventud. Se consideran actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.

- Asistencia a ex reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

Así, para que resulte aplicable la exención se deben cumplir los siguientes requisitos:

- **Ámbito objetivo.** Se deben prestar los servicios de **asistencia social** indicados expresamente y aquellos **accesorios** a los mismos (por ejemplo, alimentación, alojamiento o transporte).
- **Ámbito subjetivo.** Los servicios deben ser prestados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social. No se admite, por tanto, que los preste una persona física (STJUE de 11 de agosto de 1995, Asunto C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*).

Nota

La exención también se aplica a la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

Ejemplo

La Fundación de Ayuda a los Desfavorecidos e Integración Social (FADIS) se dedica a procurar alojamiento y manutención a personas de la tercera edad sin familia, con familias desestructuradas y/o con escasos recursos económicos. Igualmente, la Fundación se orienta al logro de la plena incorporación social de personas y colectividades con algún tipo de discapacidad, minusvalía o deficiencia. Al objeto de dar cumplimiento a dichos fines, la Fundación tiene prevista la construcción de una residencia para la atención de las personas anteriormente mencionadas. ¿Están exentas del IVA las actividades que realiza la Fundación?

La exención es aplicable a las actividades llevadas a cabo por la Fundación en la medida en que reúna los requisitos para ser calificada como organismo privado de carácter social. En otro caso, dichas actividades estarán sujetas y no exentas del IVA.

La exención se limita a los **servicios de asistencia social** que se indican y no incluye otros servicios distintos de los mencionados expresamente, si bien se extiende a los **servicios accesorios** de los anteriores. No obstante, a pesar de ser una relación cerrada, el concepto de asistencia social a efectos de la exención es bastante amplio debido al gran número de servicios que incluye.

Informe del Ministerio de Asuntos Sociales sobre el concepto de asistencia social

La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, consideró que debía entenderse por asistencia social:

"El conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

2) Prestación de servicios deportivos (artículo 20.Uno.13.º LIVA)

Están exentos los **servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física**, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén **directamente relacionados con dichas prácticas** y sean prestados por las siguientes entidades:

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico y Paralímpico españoles.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

Esta exención no se aplica a los espectáculos deportivos.

Así, las prestaciones de servicios deportivos están exentas siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- **Ámbito objetivo.** Deben ser servicios **directamente relacionados con el deporte** o la educación física y prestados a **personas físicas** que los practiquen, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. Están excluidos del ámbito de la exención los espectáculos deportivos.
- **Ámbito subjetivo.** Los servicios deben ser prestados por determinadas entidades, entre las que figuran las de carácter social.

Ejemplo

El Grupo Deportivo Pelayo tiene reconocida la condición de entidad de carácter social y presta los siguientes servicios a sus socios mediante contraprestación distinta de la cuotas estatutarias: a) alquiler de instalaciones deportivas (pistas de tenis, pádel y fútbol sala), b) servicio de hidroterapia y masajes, c) cenas de verano y navidad para los socios y personas invitadas por estos. Además, en las instalaciones del Grupo se encuentra un local que ha sido cedido a una empresa de hostelería para que preste el servicio de cafetería y bar a cambio de una contraprestación. ¿Están exentos del IVA los servicios prestados por el Grupo Deportivo Pelayo?

El Grupo tienen la condición de entidad de carácter social, pero esto no basta para que resulte aplicable la exención, ya que tienen que cumplirse los demás requisitos. De este modo, no están exentos los servicios de hidroterapia y masajes porque no se consideran directamente relacionados con el deporte y, por el mismo motivo, tampoco están exentas las cenas de verano y Navidad. La cesión del local para que se preste el servicio de cafetería y bar no está exenta porque ni está relacionada con el deporte ni se presta a una persona física sino a una empresa. Solamente están exentos los servicios relativos al alquiler de instalaciones, ya que están directamente relacionados con el deporte y se prestan a personas físicas por una entidad de carácter social.

3) Prestación de servicios culturales (artículo 20.Uno.14.º LIVA)

Las **prestaciones de servicios culturales** están exentas si se efectúan por **entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social** y se encuentran entre algunas de las siguientes:

Lectura recomendada

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).

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Así, las prestaciones de servicios culturales están exentas siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- **Ámbito objetivo.** Se deben prestar los **servicios culturales** que se indican expresamente.
- **Ámbito subjetivo.** Los servicios deben ser prestados por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

La exención se aplica a los que pueden considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura, así como a las prestaciones que puedan efectuarse en el desarrollo de los mismos cuyo objeto sea también de carácter cultural. Otras manifestaciones que no tengan dicho objeto quedan fuera de la exención.

Ejemplo

La Fundación Amigos del Arte tiene carácter social y se dedica a la prestación de servicios culturales consistentes en exposiciones y conciertos. La Fundación vende entradas para asistir a estos eventos y suma al precio de las mismas el IVA correspondiente. ¿Debe incluir el IVA en las entradas? La Fundación también vende libros y discos de cada una de las exposiciones y conciertos que organiza. ¿Debe repercutir el IVA por los libros y discos?

Las exposiciones y conciertos se encuentran entre las manifestaciones culturales a las que se refiere la exención, y los servicios son prestados por una entidad de carácter social, por lo que están exentos del IVA y no se debe repercutir a los espectadores ninguna cantidad por este concepto. Concretamente, la exención se aplica a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o conciertos, o que se efectúen en el desarrollo de estas, tales como el acceso a las mismas, charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso, cuyo objeto sea la difusión de la cultura (V1036-10). En cambio, la venta de libros y discos no está exenta del IVA, puesto que se trata de una entrega de bienes y no de una prestación de servicios, de manera que la Fundación debe repercutir el IVA correspondiente por tales operaciones.

4) Entidades o establecimientos privados de carácter social (artículo 20.Tres. LIVA y 6 RIVA)

Se consideran **entidades de carácter social** aquellas en las que concurran tres requisitos:

- **Carecer de finalidad lucrativa** y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser **gratuitos** y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, **no pueden ser destinatarios principales** de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se aplica cuando se trate de prestaciones de servicios deportivos o de asistencia social.

Ejemplo

Una fundación cuenta con un director general que realiza las funciones de dirección en lo que se refiere a la gestión y a la administración de la fundación. El contrato que le vincula a la fundación es un contrato de alta dirección, conforme al cual percibe unas retribuciones por sus servicios que tienen un valor plenamente identificable al valor de mercado, comparado con los altos directivos de las sociedades mercantiles, cuyo volumen de negocio es equiparable al de la fundación. ¿Puede ser considerada la fundación como una entidad de carácter social?

En estas circunstancias la fundación no puede ser considerada una entidad o establecimiento de carácter social, ya que no cumple con el requisito de la gratuidad de los cargos (V0559-10).

Las entidades o establecimientos de carácter social deben solicitar a la Administración el **reconocimiento de esta condición**.

El órgano competente para hacerlo es la delegación o administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento del carácter social surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento queda subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que fundamentan la exención.

Cooperativas

Nada impide que una cooperativa de trabajo asociado solicite la declaración de entidad o establecimiento de carácter social, si bien debe demostrar el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello. La constitución de una cooperativa supone desde el primer momento la integración de medios personales (socios trabajadores y trabajadores no socios) y materiales, en orden a la realización de una actividad económica o profesional, de producción de bienes o servicios destinados a terceros, con lo que ello conlleva de retribución del capital y trabajo empleados. Esto no significa por sí solo que la entidad persiga un ánimo de lucro y que, en consecuencia, no pueda obtener la calificación de entidad de carácter social. Es más, pueden obtenerse excedentes o beneficios y ello tampoco es un obstáculo al fin indicado, siempre y cuando los beneficios eventualmente obtenidos se dediquen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. En cambio, lo que impide claramente la calificación de una cooperativa como entidad de carácter social es la existencia de un beneficio excedentario y reparto subsiguiente entre los asociados (STS de 2 de abril del 2008, RJ 2008/3745).

Lectura recomendada

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).

En cuanto a los requisitos para que una entidad tenga carácter social, también debemos tener en cuenta los criterios del TJUE, ya que la norma española es trasposición de la Sexta Directiva.

Jurisprudencia del TJUE

El artículo 133 b) de la Directiva 2006/112/CE establece lo siguiente:

“Estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.”

Ver, además, la STJUE de 21 de marzo del 2002, Asunto C-267/00, Zoological Society of London.

De acuerdo con los **criterios del TJUE**, el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a las siguientes personas:

- Miembros de dicho organismo que según sus estatutos son designados para asumir su dirección al más alto nivel.
- Otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección. Estas personas adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

1.5. Otras exenciones en operaciones interiores

Dentro del catálogo de exenciones relativas a operaciones interiores (artículo 20.Uno LIVA) existen varias que podrían resultar aplicables a las entidades sin ánimo de lucro en función de la actividad que estas realicen. En las exenciones que comentaremos en este apartado **no se exige tener la condición de entidad de carácter social, ni siquiera ser entidad sin ánimo de lucro**, salvo una exención en particular que se aplica exclusivamente a entidades religiosas. De este modo, podemos referirnos brevemente a las siguientes exenciones:

1) Servicios médicos y sanitarios (20.Uno.2.º y 3.º)

Están exentas del IVA las **prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas**, realizadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Precios autorizados o comunicados

Son aquellos cuya modificación está sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración (artículo 4 RIVA). En este caso es competente la Administración autonómica en virtud de la cesión de competencias. La Orden de 26 de febrero de 1993 califica los precios de los bienes y servicios suministrados por clínicas, sanatorios y hospitales como precios comunicados de ámbito autonómico.

Lectura recomendada

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

Están directamente relacionados con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria las siguientes prestaciones de servicios: alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otras análogas prestadas por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención **no se aplica** a las siguientes operaciones:

- Entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos de hospitalización o asistencia sanitaria.
- Servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
- Servicios veterinarios.
- Arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere esta exención (entidades de Derecho público o entidades privadas en régimen de precios autorizados o comunicados).

Ejemplo

Una fundación dedicada al cuidado de enfermos presta en el desarrollo de su actividad servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. También presta a los enfermos dentro del establecimiento otros servicios complementarios, tales como los de alimentación, lavandería, medicamentos y análisis clínicos. ¿Están exentos del IVA los servicios prestados por la fundación?

Los servicios están exentos si la fundación actúa en régimen de precios comunicados o autorizados. En ese caso, la exención alcanzaría tanto a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria como a los complementarios de los mismos (art. 20.Uno.2.º LIVA).

También está exenta del IVA la **asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios**, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A estos efectos, tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. La exención se aplica a las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

Esta exención exige, por tanto, la concurrencia de dos requisitos:

- Un requisito **de carácter objetivo**, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica

Nota

Se incluyen también en la exención los análisis clínicos y las exploraciones radiológicas.

o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

- Un requisito **de carácter subjetivo**, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, se indica expresamente los profesionales que tienen esta la condición: los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

2) Servicios educativos (20.Uno.9.º,10.º)

Los **servicios educativos** prestados por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas están exentos del IVA cuando **tengan por objeto** lo siguiente:

- Educación de la infancia y de la juventud.
- Guarda y custodia de niños.
- Enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados.
- Enseñanza de idiomas.
- Formación y reciclaje profesional.

Lectura recomendada

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

Entidades privadas autorizadas y centros educativos

Las entidades privadas autorizadas son aquellos centros educativos cuya actividad está reconocida o autorizada por el Estado, las comunidades autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate (artículo 7 RIVA). Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la DGT ha interpretado este requisito al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo (V2206-09). El criterio de la DGT es el siguiente:

- 1.º Tienen la consideración de centros educativos a efectos de la exención aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza. No es preciso que el centro educativo disponga de un local determinado en el que se realice materialmente la actividad, siendo suficiente con que cuente con un conjunto ordenado de medios materiales y humanos destinados a la prestación del servicio de enseñanza. Asimismo, el servicio de enseñanza que presta el empresario titular del centro educativo puede ser efectuado bien por dicho empresario o por personal dependiente del mismo, bien por otros empresarios o profesionales con los que el empresario titular del centro lo haya subcontratado.
- 2.º Los servicios de enseñanza a través de un centro calificado de educativo a efectos del IVA, están exentos cuando las enseñanzas impartidas en el centro versen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español, con independencia de que tenga o no reconocida autorización alguna por los órganos competentes de la comunidad autónoma donde esté establecido.
- 3.º En consecuencia, ya no resulta de aplicación el requisito de que se trate de un centro autorizado para la prestación de servicios educativos. Por tanto, los citados servicios educativos están exentos del IVA con independencia de que cuenten con la autorización administrativa para su prestación en el caso de que esta sea preceptiva. La exención no es aplicable en este caso a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudios. La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educa-

tivo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación.

La exención se aplica también a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios anteriores, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención **no se aplica** a las siguientes operaciones:

- Servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. No están excluidos de la exención los servicios prestados por las asociaciones de padres de alumnos vinculadas a los centros docentes.
- Las de alojamiento y alimentación prestados por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes.
- Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.
- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Ejemplo

La Fundación para la Enseñanza del Inglés (FEI) da clases a los miembros de otra fundación. ¿Están exentos del IVA los servicios prestados por la FEI a otra fundación? ¿Tiene alguna relevancia que el servicio se preste entre fundaciones?

La exención de servicios educativos resulta aplicable porque se trata de enseñanza de idiomas que se encuentra incluida en los planes de estudio del sistema educativo. Es irrelevante, a estos efectos, que tanto el sujeto pasivo como el destinatario de los servicios sean una fundación. La exención no se aplica, en ningún caso, en función del carácter o la naturaleza fundacional del destinatario de los servicios (V2320-09).

También están exentas del IVA las **clases a título particular prestadas por personas físicas** sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo. No se consideran clases prestadas a título particular aquellas para cuya realización es necesario darse de alta en las tarifas del IAE.

3) Entidades religiosas (20.Uno.11.º)

Están exentas del IVA las **cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas** inscritas en el registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Hospitalización, asistencia sanitaria y otras directamente relacionadas con las mismas.
- Asistencia social.

- Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

Ejemplo

La Compañía de Jesús cede uno de sus miembros a un centro sanitario para la asistencia a enfermos y otro a un centro docente para impartir clases de religión. ¿Están exentas del IVA estas cesiones?

Se trata de unas cesiones de personal realizadas por una entidad religiosa inscrita en el registro correspondiente, que se realizan para el desarrollo de actividades de asistencia sanitaria, social y educativa; por lo tanto, están exentas del IVA.

4) Operaciones inmobiliarias (20.Uno.20.º, 21º, 22.º, 23.º)

En el IVA se establecen varias **exenciones que afectan a inmuebles**, tales como las relativas a las entregas de terrenos rústicos, entregas de terrenos a juntas de compensación, segundas y ulteriores entregas de edificaciones o arrendamientos de vivienda. Algunas de estas exenciones pueden resultar aplicables a las entidades sin ánimo de lucro en función de las actividades que estas lleven a cabo, aunque no existen especialidades en cuanto a la aplicación de estas exenciones para este tipo de entidades.

Analizaremos, a título ilustrativo, algún supuesto concreto que ha planteado la aplicación de estas exenciones a las entidades sin ánimo de lucro, en particular, en lo relativo a la exención de los arrendamientos. En el IVA, los arrendamientos de inmuebles están exentos siempre que se destinen a vivienda (artículo 20.Uno.23.º LIVA). En este sentido, son varias las entidades sin ánimo de lucro que se convierten en arrendatarias de inmuebles con la finalidad de destinarlos al acogimiento de personas discapacitadas, enfermas o carentes de recursos económicos. Para determinar si resulta aplicable la exención en estos casos, podemos tener en cuenta la doctrina del TEAC recaída en un asunto en el que la entidad arrendataria era una fundación que destinaba el inmueble a satisfacer las necesidades permanentes de vivienda de enfermos mentales (Resolución de 15 diciembre 2004, JT 2005\392). El TEAC consideró que la exención era procedente con base en los siguientes criterios:

- En el contrato de arrendamiento se estipulaba que estaba expresamente prohibido al arrendatario (la fundación) el subarriendo o cesión, total o parcial, de la vivienda objeto del mismo, así como tener huéspedes o ejercer en el piso industria alguna.
- El uso pactado del arrendamiento era el de vivienda, y el arrendatario lo destinaba directamente a ello, sin realizar en él actividad empresarial o profesional alguna. Esto es, había un uso efectivo y propio como vivienda, pues la destinaba a la actividad y fines propios de la entidad de ayuda y apoyo a personas con minusvalía psíquica.
- No existía ánimo de explotar el bien inmueble por parte del arrendatario para obtener un beneficio económico. Frente a otras situaciones, en las que el arrendatario cede a terceros el uso de la vivienda (directivos, empleados),

Renuncia a la exención

Pueden ser objeto de renuncia las exenciones relativas a entregas de terrenos y a segundas y ulteriores entregas de edificaciones, es decir, las exenciones de los apartados 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno LIVA.

Lectura recomendada

Resolución TEAC 15 de diciembre del 2004, JT 2005/392.

en el supuesto planteado no existía contraprestación propiamente dicha por parte de las personas físicas que residían en la vivienda. Tampoco suponía el uso de la vivienda una retribución en especie, bien de trabajo, bien de capital inmobiliario.

- La vivienda era empleada por asociados o miembros de la asociación, o personas físicas que recibían de la asociación la ayuda precisa para desenvolverse habitualmente, y la generalidad de ellos tenían mermada o limitada en su totalidad la capacidad de obrar, por lo que no podían celebrar por sí mismos los contratos de arrendamiento que fueron objeto de este caso.

1.6. Exenciones en las importaciones

Están sujetas al IVA las importaciones de bienes cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador (artículo 17 LIVA). No obstante, se establece un amplio catálogo de exenciones, entre las que se encuentran algunas que podrían beneficiar a entidades sin ánimo de lucro que realicen importaciones sujetas al IVA. En este sentido nos referiremos brevemente a las siguientes:

- Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos (artículo 44 LIVA).
- Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes (artículo 46 LIVA).

En el caso de las **importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos**, para que resulte aplicable esta exención debe cumplirse dos requisitos:

- Un requisito **de carácter subjetivo**, relativo al sujeto pasivo que realiza la importación: la importación debe ser realizada por entidades públicas o privadas de carácter caritativo o filantrópico.
- Un requisito **de carácter objetivo**, relativo al tipo de bienes y destino de los mismos: la importación debe tener por objeto los siguientes bienes:
 - Bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas. Se consideran bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.
 - Bienes de cualquier clase, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la UE y destinados a las colectas de fondos organi-

Bienes excluidos de la exención

Determinados bienes quedan excluidos del ámbito de la exención, tales como productos alcohólicos, tabaco, café, té o vehículos de motor distintos de las ambulancias.

zadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.

- Materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la UE para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

En cuanto a las **importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes**, para que resulte aplicable esta exención es necesario que se cumplan también dos requisitos:

- Un requisito de **carácter subjetivo**: la importación debe ser realizada por entidades públicas o privadas de carácter caritativo o filantrópico.
- Un requisito de **carácter objetivo** (finalista): la importación puede tener por objeto cualquier bien siempre que se destine a los siguientes fines:
 - Distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del impuesto.
 - Cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Importaciones por unidades de socorro

También están exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas. No obstante, quedan excluidos de la exención los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Esta exención está condicionada a la previa autorización de la Comisión de la UE. Hasta que se conceda dicha autorización se puede realizar la importación con suspensión provisional del pago del IVA, siempre que el importador preste garantía suficiente.

Los bienes a los que resultan aplicables ambas exenciones no pueden ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los que exige la exención, sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración. En caso de incumplimiento de la obligación de comunicación o cuando los sujetos pasivos dejen de cumplir los requisitos que justificaron la exención, se exige el pago del IVA con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias. No obstante, los mencionados bienes pueden ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos de carácter caritativo o filantrópico.

1.7. Base imponible: tratamiento de las subvenciones

En la base imponible del IVA se incluyen las **subvenciones vinculadas directamente al precio** de las operaciones sujetas al impuesto (artículo 78.2.3 LIVA).

Las entidades sin ánimo de lucro suelen percibir subvenciones para financiar sus actividades, por lo que debemos analizar los principales aspectos del régimen de las subvenciones en el IVA. A estos efectos debemos distinguir dos clases de subvenciones:

- Subvenciones directamente vinculadas al precio.
- Subvenciones no vinculadas al precio.

Solamente las **subvenciones directamente vinculadas al precio forman parte de la base imponible del IVA** y, por tanto, se incluyen en el numerador y en el denominador de la prorrata, en el caso de operaciones sujetas y no exentas, o solo en el denominador de la prorrata, en el caso de tratarse de operaciones sujetas y exentas.

Se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones que cumplan conjuntamente dos requisitos:

- Que sean establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.
- Que se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Sexta Directiva y jurisprudencia del TJUE

El artículo 73 LIVA en el que se regula la base imponible es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 73 de la Sexta Directiva (2006/112/CE, de 28 de noviembre) en el que se indica que:

“La base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

Este precepto es copia literal del artículo 11.A.1.a) de la derogada Sexta Directiva. Sobre esta cuestión existe una abundante jurisprudencia del TJUE (SSTJUE de 22 de noviembre del 2001, Asunto C-184/00, Office des produits wallons; 15 de julio del 2004, Asuntos C-144/02, Comisión/Alemania, C-381/01, Comisión/Italia, C-463/02, Comisión/Suecia, y C-495/01, Comisión/Finlandia).

De acuerdo con los **criterios del TJUE**, para determinar si una subvención se considera directamente vinculada al precio, se deben considerar los siguientes factores:

Lectura recomendada

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).

- El número de intervinientes en las operaciones.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.
- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención.
- Los aspectos formales de la subvención.

Lecturas recomendadas

Informe de la Comisión Europea de 27 de abril del 2007. En España, consulta vinculante de la DGT de 5 de marzo del 2010 (V0415-10).

1) Número de intervinientes en las operaciones

Se exige que intervengan tres sujetos:

- El empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas.
- Los clientes o destinatarios de dichas operaciones.
- El ente que concede la subvención.

Este esquema de intervinientes debe entenderse sin perjuicio de que pueda haber otras situaciones de subvenciones relacionadas con las operaciones que presenten alguna especialidad. Tal sería el caso del ente público que se aprovisiona de bienes y servicios y paga a cambio lo que dice ser una subvención, con independencia del posible tratamiento de la misma como contraprestación de la operación, esto es, como base imponible de la misma.

2) Incidencia en el precio de la concesión de la subvención

La inclusión de las subvenciones en la base imponible de las operaciones está condicionada a que la concesión de las mismas incida en su precio. Por el contrario, si el precio de una determinada operación viene determinado por circunstancias ajenas por completo, tanto a quien la realiza como a quien concede la subvención, la concesión de la subvención no debe incluirse en el precio de las operaciones.

Informe de la Comisión Europea

El concepto de subvención vinculada al precio incluye ciertamente las subvenciones calculadas en relación con el precio de los bienes o servicios vendidos por el empresario o profesional, pero incluye también subvenciones a tanto alzado cuando se pagan a empresarios que aplican precios por debajo de los costes ya sea por razones sociales o por razones de las dificultades económicas en un sector económico. En otros supuestos, la vinculación directa entre la subvención y el precio de la operación resultará de un análisis de los hechos. La teoría económica postula que cualquier subvención vinculada a una actividad económica debe acabar teniendo un efecto en el precio de las operaciones. La experiencia demuestra, sin embargo, que existen circunstancias en las que la percepción de una subvención por parte del empresario no altera los precios aplicados por este y

satisfechos por el destinatario de la operación (Informe de la Comisión Europea de 27 de abril del 2007).

Por tanto, se requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar. Cuando el precio de las operaciones no se vea alterado por la concesión de la subvención, de manera que el precio venga dado por circunstancias ajenas a la voluntad de cualquiera de las partes intervinientes en su concesión, la concesión de la subvención o ayuda de que se trate no debe incluirse en la base imponible.

3) Previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe

El requisito de la vinculación directa entre la subvención y el precio exige que su percepción sea previsible para el empresario con anterioridad a la realización de la operación. Con carácter previo a la realización de las operaciones subvencionadas debe estar establecido, no tanto el importe de la subvención cuanto el mecanismo de determinación de la misma.

Situación del empresario o profesional y del ente que realiza la subvención

Esto exige que el empresario o profesional que realiza la operación esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que este se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación. La contraprestación (o precio) de la operación debe determinarse no más tarde que en el momento del devengo del impuesto. En consecuencia, la percepción de la subvención debe fundarse en un compromiso del ente que lo satisface y en un derecho del perceptor a reclamar el pago de la subvención preexistente al momento del devengo del impuesto.

De este modo, para que la subvención forme parte de la base imponible, se exige que el importe de la subvención o su fórmula de cálculo se determine con carácter previo a la realización de las operaciones, generándose, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho a su percepción del empresario o profesional que las efectúe.

Esta condición debe entenderse como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.

4) Proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención

Una de las condiciones necesarias para que una subvención forme parte de la base imponible del impuesto es que produzca algún tipo de incidencia en el precio de las operaciones. Ahora bien, debemos analizar si es necesario que la citada incidencia sea equivalente al importe de la subvención.

Este requisito de la relación entre el precio de las operaciones y las subvenciones se puede matizar, ya que la reducción en el precio no debe ser necesariamente del mismo importe que la subvención concedida. En este sentido, lo que se exige es una relación de proporcionalidad entre la citada disminución del precio y el importe de la subvención concedida.

Por este motivo, pueden formar parte de la base imponible del IVA tanto subvenciones calculadas en función de magnitudes de producción como aquellas otras calculadas de forma global.

Subvenciones calculadas en función de magnitudes de producción

Así, por ejemplo, pueden formar parte de la base imponible de operaciones relativas al transporte de pasajeros las subvenciones que se calculan en función del número de unidades producidas (por ejemplo, subvenciones calculadas en función del número o el precio de los billetes de autobús vendidos) o de otras magnitudes que guardan estrecha y directa relación con esta (por ejemplo, número de kilómetros recorridos por la flota de autobuses del empresario subvencionado o cantidad de combustible consumida por esos autobuses)

Subvenciones calculadas de manera global

Otras subvenciones de funcionamiento, destinadas a compensar costes variables cuya percepción es previsible para el empresario en el momento de la realización de las operaciones, que están vinculadas a la realización de las operaciones pero que están calculadas de manera global sin referencia explícita a magnitudes de producción, pueden igualmente incluirse en la base imponible de las operaciones cuando sea posible identificar una relación significativa entre la subvención y la disminución del precio satisfecho por los destinatarios de las operaciones.

En definitiva, se requiere que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados.

5) Aspectos formales de la subvención

La última cuestión se refiere a la relevancia que puede tener la forma o título que dé lugar a la concesión de la subvención. Lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

2.1. Exención subjetiva a favor de las ESFL

Las ESFL que cumplan los requisitos previstos en la Ley 49/2002 (artículo 45.I.A).b LITPAJD) están **exentas del ITP y AJD en sus tres modalidades** (TPO, OS y AJD).

Para que resulte aplicable la exención, es necesario que las entidades se encuentren dentro de los ámbitos subjetivo y objetivo que hemos analizado anteriormente, por lo que deben tener alguna de las formas que se exigen para estas entidades y cumplir con los requisitos necesarios para disfrutar del Régimen fiscal especial.

Ved también

Hemos estudiado los ámbitos subjetivo y objetivo en el módulo "Ámbito de aplicación".

La LITPAJD declara exentas a las ESFL de la Ley 49/2002. También se refiere expresamente a determinadas ESFL que están exentas: la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, la Cruz Roja, la ONCE y la Obra Pía de los Santos Lugares. Aunque estas entidades no se mencionaran en la exención, estarían igualmente amparadas si se acogen al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, pues también tienen la consideración de ESFL.

Otras entidades exentas del ITP y AJD

Las ESFL de la Ley 49/2002 no son las únicas que están exentas del ITP y AJD. Existen también otras entidades que se encuentran igualmente exentas, tales como las cajas de ahorro (por las adquisiciones destinadas a la obra social), los partidos políticos con representación parlamentaria, el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo. Además, el Instituto de España y las Reales Academias se benefician también de las exenciones de tributos locales establecidas para las ESFL (DA 10.ª Ley 49/2002).

2.2. Acreditación del derecho a la exención

Las ESFL, a la autoliquidación del ITP y AJD en que se aplique la exención, deben acompañar la **documentación que acredite el derecho a la exención**.

Esta documentación es la siguiente:

- **Copia del certificado en el que consta que la ESFL ha comunicado a la Administración tributaria** la opción por la aplicación del régimen fiscal especial y que no ha renunciado a este. El período de vigencia del certifi-

cado se extiende desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante (artículo 4 RD 1270/2003). Este certificado debe estar vigente en el momento de realizarse el hecho imponible del ITP y AJD.

- En el caso de la Iglesia católica y otras confesiones religiosas que tengan suscritos con el Estado acuerdos de cooperación, se exige **copia del certificado expedido**, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, **por el órgano competente de la AEAT en el que se acredite que se trata de alguna de dichas entidades religiosas**. En la solicitud, la entidad debe acreditar su personalidad y naturaleza mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia (DA única RD 1270/2003). Esta especialidad **no se aplica** a las siguientes entidades religiosas de la Ley 49/2002:
 - Fundaciones de entidades religiosas (DA 8.^a).
 - Asociaciones y entidades religiosas de las distintas confesiones que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social (DA 9.^a, párrafo segundo).

En ambos casos, la Administración tributaria competente y las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario pueden, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención. Igualmente, en ambos casos, si teniendo derecho a la exención del ITP y AJD, se han satisfecho deudas correspondientes a este, existe el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas (artículos 89, 90 y 95.8 RITPAJD).

Ejemplo

Una fundación de una entidad religiosas católica tiene entre sus fines la actividad docente. Uno de los colegios de la entidad fue construido sobre un conjunto de varios solares. La entidad ha agrupado dichas fincas en una sola, pasando a constituir una nueva finca con un solo solar. ¿Está exenta del ITP y AJD la escritura notarial de agrupación de fincas?

El artículo 31.2 LITPAJD establece un gravamen adicional para determinadas escrituras que cumplan los siguientes requisitos: primera copia de una escritura notarial, inscribible en el Registro de la Propiedad, con contenido valuable y no sujeta a las modalidades de TPO u OS ni al ISD. El gravamen aplicable en estos casos es el establecido por la comunidad autónoma y, en su defecto, el 0,50%. Sin embargo, en este supuesto resulta aplicable la exención del artículo 45.I.A) b) LITPAJD, en el que se establece que están exentas del impuesto las ESFL de la Ley 49/2002, entre las que se encuentran las fundaciones de entidades religiosas (DA 8.^o).

Por tanto, si la entidad cumple con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 tiene derecho a la exención del ITP y AJD para las operaciones dedicadas a la actividad de la enseñanza, como es la operación de agrupación de las fincas donde está situado el colegio (V0757-10). La entidad debe acompañar a la autoliquidación del ITP y AJD la copia del certificado en que consta que ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del Régimen fiscal especial de las ESFL y que no ha renunciado a este.

2.3. Aplicación de la exención a las entidades que no tienen la consideración de ESFL

Analizamos a continuación la aplicación de la exención a entidades que no tienen la consideración de ESFL y que tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas del IS. Las entidades que tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas no pueden beneficiarse de la exención por el hecho de tributar en este régimen especial. En el supuesto de entidades parcialmente exentas, debemos analizar caso por caso si las mismas se encuentran dentro de las exenciones subjetivas del ITP y AJD.

Una de estas exenciones es la prevista para el Estado y las administraciones públicas territoriales e institucionales, así como para sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos. Además, la exención es igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una ley al del Estado o al de las administraciones públicas citadas (artículo 45.I.A.a) LITPAJD). Esto conlleva que algunas de las entidades que no son ESFL, pero que tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas del IS, también estén exentas del ITP y AJD en sus tres modalidades, tales como las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

Cámaras de Comercio, Industria y Navegación

El TC ha señalado que las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación son corporaciones de derecho público que participan de la naturaleza de la Administración pública (STC 76/1983 de 5 de agosto). De acuerdo con la doctrina del TEAC, a la vista de los amplios términos en los que está redactada la exención, dentro del concepto de administración institucional deben integrarse todas las administraciones públicas no territoriales, tanto de base fundacional como de tipo corporativo (ver, entre otras, Resolución de 23 de septiembre de 1999, JT 1999/1770).

Mutuas

Las mutuas no están exentas del ITP y AJD al no ser ESFL de la Ley 49/2002. Sin embargo, con la redacción anterior del artículo 45.I.A.b) de la LITPAJD (antes de la modificación introducida por la Ley 49/2002), las mutuas sí estaban exentas al incluirse en una categoría general (actualmente eliminada) relativa a establecimientos o fundaciones con fines de previsión social (STS 7 de julio del 2010, RJ/2010/6088).

Sin embargo, en otros casos, la jurisprudencia ha interpretado la exención de forma restrictiva y ha considerado que no se aplica a la denominada Administración corporativa. Así, ha negado la aplicación de la exención a los colegios profesionales y las comunidades de regantes, por considerar que la exención solamente se aplica a la denominada Administración institucional (ver, entre otras, STS 6 de mayo del 2010 RJ 2010/3590).

Comunidades de regantes

La exención del ITP y AJD no puede extenderse a las comunidades de regantes, aunque tengan el carácter de corporaciones de derecho público conforme a la Ley de Aguas y realicen inversiones de interés social (STS 15 de diciembre del 2006). En cambio, en el IVA se indica expresamente que no están sujetas las operaciones que realizan las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas (artículo 7.11.º LIVA).

Actividades

1. Indicad la sujeción al IVA de las entidades sin ánimo de lucro.
2. Definid el ámbito de aplicación de la exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro.
3. Señalad el ámbito de aplicación de las exenciones por prestación de servicios de asistencia social, deportivos y culturales.
4. Comentad el concepto de entidad o establecimiento privado de carácter social.
5. Enumerad los beneficios fiscales de las ESFL en el ITP y AJD.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Las entidades sin ánimo de lucro...
 - a) no están sujetas al IVA si la entidad tiene la condición de ESFL de la ley 49/2002.
 - b) están sujetas pero exentas del IVA si la entidad tiene la condición de ESFL de la ley. 49/2002
 - c) están sujetas al IVA por las operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, pero pueden estar exentas en función de las operaciones que realicen, con independencia de si tienen o no la condición de ESFL de la Ley 49/2002.
2. Los servicios de asistencia que presta una fundación a personas de la tercera edad...
 - a) están exentos si la fundación tiene la condición de entidad de carácter social.
 - b) están exentos por el hecho de ser prestados por una fundación.
 - c) no están exentos porque no se consideran servicios de asistencia social.
3. Una fundación que tiene reconocida la condición de entidad de carácter social presta asistencia a alcohólicos y toxicómanos. La misma fundación presta también a dichas personas un servicio de comedor y alojamiento. ¿Están exentos dichos servicios?
 - a) No, pero tributan al tipo reducido del 10%.
 - b) Sí, incluso los de comedor y alojamiento porque se consideran servicios accesorios a la asistencia social que presta la fundación.
 - c) Sí, pero la exención no se aplica a los servicios de comedor y alojamiento, solamente a la asistencia social.
4. Una asociación de amantes de la buena cocina imparte cursos y conferencias a sus asociados por los que cobra una contraprestación específica distinta de las cuotas fijadas en sus estatutos. ¿Están exentos dichos servicios?
 - a) No.
 - b) Sí.
 - c) Depende de si la asociación tiene reconocida la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social.
5. La Asociación de Amigos del Ajedrez se dedica a impartir clases y otras actividades directamente relacionadas con dicho juego. ¿Están exentas estas actividades?
 - a) No.
 - b) Sí.
 - c) Depende de si la asociación tiene reconocida la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social.
6. Una fundación realiza conjuntamente en el desarrollo de su actividad prestaciones de servicios de asistencia médica exentas del IVA y otras consistentes en tratamientos de relax que no disfrutan de la exención. La fundación...
 - a) está obligada a aplicar la regla de prorata.
 - b) debe incluir todas las operaciones realizadas en la declaración anual de operaciones con terceros.
 - c) Ambas respuestas son correctas.

7. Una fundación se financia con cargo a las cuotas de sus miembros y a las subvenciones que percibe de otras entidades públicas y privadas. Las subvenciones recibidas por la fundación...

- a) se incluyen en la base imponible solamente si están vinculadas al precio de las operaciones.
- b) se incluyen en la base imponible solamente si no están vinculadas al precio de las operaciones.
- c) se incluyen en la base imponible en cualquier caso.

8. Una entidad religiosa evangélica ha importado alimentos, medicamentos y ropa para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas. ¿Está exenta del IVA la importación de estos bienes?

- a) Sí.
- b) No, porque se ha realizado por una entidad que no tiene carácter caritativo o filantrópico.
- c) Solamente está exenta la importación de medicamentos, pero no de alimentos ni de ropa.

9. Están exentas del ITP y AJD en sus tres modalidades...

- a) las fundaciones y asociaciones.
- b) las ESFL que cumplan los requisitos previstos en la Ley 49/2002.
- c) las entidades parcialmente exentas del IS.

10. Una fundación, que tiene la condición de ESFL, ha transmitido un bien inmueble de su propiedad. ¿Qué documentación debe adjuntar a la autoliquidación que presente por el ITP y AJD en la que aplique la exención?

- a) Ninguna.
- b) Los estatutos de la fundación.
- c) Copia del certificado en el que consta que la ESFL ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del Régimen fiscal especial y que no ha renunciado a este.

Casos prácticos

11. La Fundación de Artistas y Músicos Andaluces (FAMA), tiene entre sus fines apoyar, difundir y fomentar manifestaciones artístico-culturales de todos los ámbitos de las artes. Sus actividades principales están vinculadas a los fines de la fundación y son las siguientes:

Venta de CD (actividad onerosa por la que exige una contraprestación específica distinta de las cuotas pagadas por sus miembros y que se financia también mediante subvenciones vinculadas al precio).

Organización de eventos de carácter cultural, artístico y musical (actividad gratuita para el público que se financia mediante subvenciones).

La FAMA tiene reconocida la condición de establecimiento privado de carácter social. ¿Qué tratamiento fiscal tienen las operaciones realizadas por la FAMA a efectos del IVA? Para ello debéis analizar varias cuestiones: primero, si están sujetas y no exentas; segundo, el tratamiento de las subvenciones y tercero, si procede la aplicación de la regla de prorata.

12. Una sociedad ha construido un bien inmueble para destinarlo como albergue. La sociedad ha constituido un usufructo temporal a título lucrativo sobre el inmueble a favor de la Fundación del Peregrino (FUPE). Dicha Fundación tiene la condición de ESFL y está acogida al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. La FUPE tiene como fin fundacional el desarrollo de una actividad cultural principalmente destinada a promocionar el Camino de Santiago. La FUPE se encarga de la gestión y explotación del albergue, ya que dicho albergue se encuentra en una de las rutas del Camino. ¿Está exenta del ITP y AJD la constitución del usufructo a favor de la FUPE?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. a

3. b

4. a

5. c

6. a

7. a

8. a

9. b

10. c

11. En primer lugar, debemos analizar la sujeción al IVA de las actividades realizadas por la FAMA. Están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes. Además, la sujeción al IVA se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación (artículos 4 LIVA). Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5 LIVA). Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, se aplican a las entidades sin ánimo de lucro, ya que estas también pueden tener la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

No obstante, como ha señalado en reiteradas ocasiones la DGT, no tienen la consideración de empresario o profesional las fundaciones sin ánimo de lucro que no tengan naturaleza mercantil y no reciban ninguna contraprestación por los servicios que prestan. En estos casos las fundaciones no pueden deducir cuota alguna soportada por el IVA, sino que actuarían como un consumidor final respecto al mismo. Ahora bien, no cabe afirmar que unas determinadas operaciones se prestan gratuitamente cuando se percibe una subvención vinculada al precio de las mismas (entre otras, V0636-10). De acuerdo con estos planteamientos, las operaciones que realiza la FAMA estarían sujetas al IVA, tanto la venta de CD como la organización de eventos.

En segundo lugar, debemos analizar si las actividades realizadas por la FAMA están o no exentas del IVA. El artículo 20.Uno.14.º declara exentas determinadas prestaciones de servicios culturales realizadas por entidades de carácter social. Entre estas prestaciones figuran expresamente las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas (letra c). Por tanto, la organización de eventos realizada por la FAMA estaría exenta del IVA al ser una prestación de servicios culturales realizada por una entidad privada de carácter social, ya que la FAMA tiene reconocida dicha condición. En cambio, la venta de CD no estaría amparada por la exención. Dicha actividad tampoco tendría cabida en la exención del artículo 20.Uno.12.º relativa a las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas directamente a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro. Esta exención requiere que por dichas operaciones no se cobren contraprestaciones específicas distintas de las cuotas estatutarias, circunstancia que no concurre en este caso en el que la FAMA exige una contraprestación específica por la venta de CD. Además, también tendría que cumplir otros requisitos para que la exención resultase aplicable, tales como que la entrega de CD fuera accesoria a una prestación de servicios y que la misma se realizase directamente a los miembros de la fundación.

En tercer lugar, debemos analizar el tratamiento de las subvenciones que recibe la FAMA en relación con la venta de CD. En lo referente al tratamiento de las subvenciones que pueda recibir una fundación para el desarrollo de sus actividades, debemos tener en cuenta que forman parte de la base imponible del IVA las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo. En este sentido, se consideran vinculadas directamente al precio las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación (artículo 78.Dos.3.º LIVA). Por tanto, las subvenciones recibidas por la FAMA,

al estar vinculadas al precio, deberían incluirse en la base imponible del IVA. El tipo de gravamen aplicable a las operaciones consistentes en la venta de CD sería el general del 21%.

Finalmente, debemos analizar el derecho a deducir el IVA en las operaciones realizadas por la FAMA. En este caso se debería aplicar la regla de prorata, ya que el sujeto pasivo realiza conjuntamente, en el ejercicio de su actividad empresarial, operaciones que habilitan para el ejercicio del citado derecho y otras de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del mismo (artículo 102 y ss. LIVA). Entre las primeras se encontraría la venta de CD y entre las segundas la organización de eventos culturales.

12. La constitución del usufructo temporal a título lucrativo no podría tributar en ningún caso por la modalidad de TPO por faltar el requisito de la onerosidad. Tampoco tributaría en el ISD, pues este impuesto solo grava adquisiciones lucrativas por personas físicas. Ahora bien, la no sujeción a estos gravámenes ocasionaría la sujeción de la escritura pública en la que se formaliza la constitución del usufructo temporal a la cuota gradual de la modalidad de AJD (documentos notariales) por cumplirse los cuatro requisitos del artículo 31.2 LITPAJD

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma”.

No obstante, puesto que la FUPE está acogida al Régimen de las ESFL, estaría exenta del gravamen en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.A).b) LITPAJD. La FUPE debería acompañar, a la autoliquidación en que se aplique la exención, la documentación que acredite el derecho a la misma. Esta documentación es la copia del certificado en que consta que la ESFL ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del Régimen fiscal especial y que no ha renunciado a este. El período de vigencia del certificado se extiende desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante y debe estar vigente en el momento de realizarse el hecho imponible (artículo 4 RD 1270/2003).

Otra cuestión es si los servicios del albergue están o no exentos por el 20.Uno.8.º LIVA en cuanto servicios de asistencia social prestados por una entidad privada de carácter social. La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, consideró que debía entenderse por asistencia social las acciones destinadas a atender estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social. Consideramos que los servicios prestados por la FUPE no estarían dentro de este concepto de asistencia social, por lo que no quedarían exentos y tributarían al tipo reducido del 10% en cuanto servicios de hostelería y acampamiento (artículo 91.Uno.2.2.º LIVA).