

ESTUDIOS

EL RÉGIMEN JURÍDICO Y FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LAS EMPRESAS SOCIALES

JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ

© Juan Jesús Gómez Álvarez, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: Septiembre 2025

Depósito Legal: M-18371-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1078-814-5

ISBN versión electrónica: 978-84-1078-815-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

Este trabajo es uno de los resultados del Plan Propio de Investigación y Transferencia de la Universidad de Almería, financiado por la Consejería de Universidad, Investigación e Innovación dentro del programa 54A «Investigación Científica e Innovación» y cofinanciado por el Programa FEDER Andalucía 2021-2027, dentro del Objetivo Específico RSO1.1 «Desarrollar y mejorar las capacidades de investigación e innovación y asimilar tecnologías avanzadas».



Cofinanciado por
la Unión Europea



GOBIERNO
DE ESPAÑA



Fondos Europeos



Junta
de Andalucía

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice general

	<u>Página</u>
PRÓLOGO	17
ABREVIATURAS	21
INTRODUCCIÓN	23
 CAPÍTULO I	
ASPECTOS CONCEPTUALES Y SUBJETIVOS DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	31
1. Fundaciones	31
1.1. <i>Marco teórico</i>	31
1.2. <i>Normativa estatal, autonómica y comunitaria</i>	34
1.2.1. Normativa estatal	34
1.2.2. Normativa Autonómica	36
1.2.3. Normativa Comunitaria	37
1.3. <i>Régimen Jurídico</i>	39
1.3.1. El interés general	39
1.3.2. Constitución de la Fundación	41
1.3.3. Personalidad jurídica e inscripción registral	43
1.3.4. Dotación	46
1.3.5. Gobierno de la fundación	48
1.3.6. Patrimonio de la Fundación	51
1.4. <i>Funcionamiento</i>	53
1.5. <i>Extinción</i>	59
2. Asociaciones	61
2.1. <i>Sobre el derecho de asociación</i>	61
2.2. <i>Régimen Jurídico</i>	63

	<i>Página</i>
2.2.1. Constitución	63
2.2.2. Capacidad	65
2.2.3. Acuerdo de constitución, acta fundacional e inscripción en el Registro de Asociaciones	67
2.2.4. Asociados	70
2.2.5. Régimen Estatuario	74
2.2.6. Organización y funcionamiento	77
2.2.6.1. Régimen jurídico interno y externo y reglas de funcionamiento	77
2.2.6.2. Régimen de actividad	80
2.2.6.3. Responsabilidad	81
2.2.7. Disolución y liquidación	82
2.3. <i>Asociaciones de utilidad pública y la declaración de utilidad pública</i>	85
3. Organizaciones no Gubernamentales	96

CAPÍTULO II

LAS EMPRESAS SOCIALES	101
1. Las empresas sociales. El proyecto de ley Integral de la Economía Social	101
2. Cooperativas de iniciativa social	106
3. Empresas de inserción y Centros Especiales de Empleo	110
3.1. <i>Empresas de Inserción</i>	112
3.1.1. Régimen Jurídico	112
3.1.2. Relaciones con las Administraciones Públicas y Relaciones laborales de los trabajadores en situación de exclusión social	118
3.2. <i>Centros especiales de empleo</i>	123

CAPÍTULO III

TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	129
1. Entidades exentas de acuerdo con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre	130
1.1. <i>Fines de interés general</i>	132

	<i>Página</i>
1.2. Destino de las rentas y explotaciones económicas	136
1.3. Límite en las explotaciones económicas ajenas a sus fines	139
1.4. Destinatarios de las actividades	140
1.5. Órganos de gobierno. Gratuidad de los cargos directivos	141
1.6. Destino y no reversibilidad del patrimonio	144
1.7. Inscripción registral	145
1.8. Requisitos contables	146
1.9. Ejercicio de opción del régimen fiscal y su pérdida	151
2. Rentas exentas de acuerdo con la ley 49/2002	155
2.1. Rentas exentas	156
2.1.1. Donativos, donaciones, cuotas de los asociados y subvenciones	156
2.1.2. Patrimonio mobiliario. Dividendos y participaciones ..	160
2.1.3. Adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos ..	161
2.2. Explotaciones económicas exentas	163
2.2.1. Prestación de servicios, promoción y gestión de acción social e inclusión y sus actividades auxiliares	164
2.2.2. Prestación de servicios sanitarios y sus actividades complementarias	166
2.2.3. Investigación, desarrollo tecnológico, bienes de interés cultural, cultura, enseñanza y medioambiente ...	167
2.2.4. Explotaciones de carácter auxiliar y de escasa relevancia	170
2.3. Determinación de la base imponible	172
2.3.1. Aproximación a la contabilidad de las rentas procedentes de las donaciones, subvenciones y el patrimonio mobiliario e inmobiliario	172
3. Entidades parcialmente exentas de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades	177
3.1. Entidades parcialmente exentas	177
3.2. Determinación de la base imponible y obligaciones contables	185
3.3. Tipo de gravamen	188
4. Régimen fiscal de las CIS	189
4.1. Valoración de las operaciones	192
4.2. Cuantificación de la base imponible	193
4.3. Gastos deducibles	195
4.4. Tipo de gravamen y cuota íntegra	196

CAPÍTULO IV

TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	199
1. Introducción	200
2. El hecho imponible y la calificación de empresario o profesional ..	200
3. Supuesto particular de las cooperativas	208
4. Reglas de valoración de las operaciones en el IVA	210
5. Establecimiento privado de carácter social y sin ánimo de lucro ..	217
6. Exenciones	224
6.1. <i>Operaciones interiores</i>	<i>227</i>
6.1.1. Relacionadas con la sanidad	229
6.1.2. Educación	233
6.1.3. Deporte y cultura	238
6.1.4. Asistencia social	240
6.1.5. Relacionadas con las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias	243
6.1.6. Relacionadas con la entrega de inmuebles, el arrendamiento y la entrega de bienes	247
6.2. <i>Operaciones exteriores</i>	<i>251</i>
6.2.1. Adquisición intracomunitaria de bienes	251
6.2.2. Importación de bienes. Exenciones de carácter social ..	255
6.2.2.1. Bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos	255
6.2.2.2. Bienes importados en beneficio de personas con discapacidad	257
6.2.2.3. Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes	258
6.2.2.4. Importación relacionada con actividades culturales	258
6.2.2.5. Exportaciones en el marco de actividades humanitarias, caritativas o educativas	260
7. Deducciones	262
7.1. <i>Límite del derecho a la deducción</i>	<i>267</i>
7.2. <i>Regulación de las cuotas deducidas de los bienes de inversión</i>	<i>272</i>
7.3. <i>Deducción en las operaciones exentas</i>	<i>274</i>
7.4. <i>Las entregas gratuitas de bienes. Autoconsumo de bienes y ausencia de deducibilidad en las cuotas soportadas</i>	<i>275</i>
7.5. <i>Deducción de los convenios de colaboración</i>	<i>280</i>

	<i>Página</i>
8. Régimen de las subvenciones vinculadas al precio	282
9. El tipo de gravamen 0%	287
9.1. <i>Efectos fiscales de la aplicación del tipo 0%</i>	290
10. El plan Vida	294
11. Certificación de confianza fiscal para las ENL y las empresas de economía social	299
12. Nuevas reglas comunes en los procesos de facturación	304

CAPÍTULO V

TRIBUTACIÓN LOCAL	307
1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	308
1.1. <i>Supuestos de exención en el IBI en la LRFESFL</i>	309
1.1.1. Arrendamiento de bienes inmuebles	309
1.1.2. La exención parcial del IBI y del ICIO en la LRFESFL. Los criterios interpretativos del TJUE	312
1.1.3. Aspectos formales en la concesión de la exención	318
1.2. <i>Supuestos de exención en el TRLRHL</i>	321
1.2.1. Exenciones de las asociaciones confesionales no católicas y los de la Cruz Roja	322
1.2.2. Los destinados a la educación y la enseñanza	328
1.3. <i>Bonificaciones</i>	332
2. Impuesto sobre Actividades Económicas	333
2.1. <i>Aspectos formales para la concesión de la exención</i>	335
2.2. <i>Exenciones en el TRLRHL</i>	336
2.3. <i>Bonificaciones</i>	339
3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de naturaleza urbana	341
3.1. <i>Regulación</i>	341
3.2. <i>Beneficios fiscales en la LRFESFL</i>	343
3.2.1. Transmisiones lucrativas	343
3.2.2. Transmisiones onerosas	345
3.2.3. Aspectos formales en la concesión de la exención en la LRFESFL	346
3.3. <i>Beneficios fiscales en el TRLRHL</i>	348

	<i>Página</i>
4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	350
4.1. <i>Supuestos de no sujeción y exenciones</i>	350
4.2. <i>Bonificaciones</i>	351
5. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	352
 CAPÍTULO VI	
INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	355
1. Entidades beneficiarias del mecenazgo	355
2. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles	358
3. Determinación de la base de las deducciones	361
4. Régimen fiscal de las donaciones en el IRPF	362
5. Deducción en el Impuesto sobre Sociedades	364
6. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes	365
7. Actividades prioritarias de mecenazgo	367
8. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones	369
9. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles	371
10. Otras formas de mecenazgo	374
10.1. <i>Convenios de colaboración empresarial</i>	374
10.1.1. <i>Naturaleza jurídica de los convenios de colaboración</i> ..	375
10.1.2. <i>Los convenios de colaboración en el IVA</i>	379
10.2. <i>Gastos en actividades de interés general</i>	384
10.3. <i>Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público</i>	390
10.3.1. <i>Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el art. 27.3 del apartado primero de la LRFESFL</i>	392
10.4. <i>La tributación mínima. Art. 30 bis. Desincentivo al mecenazgo</i> ...	406
BIBLIOGRAFÍA	415

Capítulo IV

Tributación en el Impuesto sobre el Valor añadido

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL HECHO IMPONIBLE Y LA CALIFICACIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL. 3. SUPUESTO PARTICULAR DE LAS COOPERATIVAS. 4. REGLAS DE VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA. 5. ESTABLECIMIENTO PRIVADO DE CARÁCTER SOCIAL Y SIN ÁNIMO DE LUCRO. 6. EXENCIONES. 6.1. *Operaciones interiores*. 6.1.1. Relacionadas con la sanidad. 6.1.2. Educación. 6.1.3. Deporte y cultura. 6.1.4. Asistencia social. 6.1.5. Relacionadas con las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias. 6.1.6. Relacionadas con la entrega de inmuebles, el arrendamiento y la entrega de bienes. 6.2. *Operaciones exteriores*. 6.2.1. Adquisición intracomunitaria de bienes. 6.2.2. Importación de bienes. Exenciones de carácter social. 6.2.2.1. Bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos. 6.2.2.2. Bienes importados en beneficio de personas con discapacidad. 6.2.2.3. Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes. 6.2.2.4. Importación relacionada con actividades culturales. 6.2.2.5. Exportaciones en el marco de actividades humanitarias, caritativas o educativas. 7. DEDUCCIONES. 7.1. *Límite del derecho a la deducción*. 7.2. *Regulación de las cuotas deducidas de los bienes de inversión*. 7.3. *Deducción en las operaciones exentas*. 7.4. *Las entregas gratuitas de bienes. Autoconsumo de bienes y ausencia de deducibilidad en las cuotas soportadas*. 7.5. *Deducción de los convenios de colaboración*. 8. RÉGIMEN DE LAS SUBVENCIONES VINCULADAS AL PRECIO. 9. EL TIPO DE GRAVAMEN 0%. 9.1. *Efectos fiscales de la aplicación del tipo 0%*. 10. EL PLAN VIDA. 11. CERTIFICACIÓN DE CONFIANZA FISCAL PARA LAS ENL Y LAS EMPRESAS DE ECONOMÍA SOCIAL. 12. NUEVAS REGLAS COMUNES EN LOS PROCESOS DE FACTURACIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

El IVA grava cada una de las fases de la cadena de distribución y comercialización hasta llegar al destinatario final, quien es el encargado de soportar el tributo. No existe un régimen específico de aplicación del IVA para las ENL, EPE, ni para el resto de las empresas sociales. Tan solo algunas exenciones para aquellos sujetos que cumplen una serie de requisitos tasados por la ley, y que desarrollan un tipo de actividad concreta.

A través del presente capítulo, se examinarán los principales aspectos a los que se enfrentan las entidades consideradas como establecimiento de carácter social y el resto de las empresas sociales. Estos son: su tipología, las operaciones que llevan a cabo con los socios y con terceros, el devengo en las entregas de bienes y prestación de servicios y el régimen de deducciones. Además, se examinará el plan Vida y la certificación de confianza y sus posibles implicaciones con estas entidades gracias a las modificaciones que se prevén desde la Unión Europea en la Directiva del impuesto indirecto.

2. EL HECHO IMPONIBLE Y LA CALIFICACIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Dentro de la LIVA aparecen tres modalidades diferentes de hecho imponible: las entregas de bienes¹ y las prestaciones de servicios² realizadas en el ámbito espacial del impuesto a título oneroso³ (art. 4 LIVA); las adquisiciones intracomunitarias de bienes⁴ (art. 15 LIVA); y, por último, las importaciones llevadas a cabo por empresarios y profesionales (art. 18. Uno LIVA). Por su complejidad, a continuación, analizamos brevemente los requisitos de cada uno. Para que la operación esté sujeta al IVA, debe ser una prestación de servicio o entrega de bienes y ha de estar realizada en el marco de una actividad económica.

1. Art. 8 LIVA.

2. Las prestaciones de servicios se conceptualizan en sentido negativo en el art. 11 LIVA.

3. La STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19, apartado 43: «*que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá [...]».*

4. Art. 13 LIVA.

A) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 8 y 4 LIVA)*

Será considerada entrega de bienes, a efectos del IVA, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos. En estos casos, tendrán la condición de bien corporal: el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y otras modalidades de energía (art. 8, apartado 1). Sumado a lo anterior, también se consideran entrega de bienes (apartado 2):

1. Ejecuciones de obra. Construcción o rehabilitación de edificaciones, cuando el empresario aporte materiales cuyo coste supere el 40% de la base imponible.
2. Aportaciones no dinerarias:
 - Aportaciones de bienes del patrimonio empresarial o profesional a sociedades, comunidades de bienes u otras entidades.
 - Adjudicaciones en caso de liquidación o disolución, sujetas también a las normas de «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias».
3. Transmisiones forzosas. Transmisiones derivadas de normas, resoluciones administrativas o jurisdiccionales, incluyendo expropiaciones forzosas.
4. Cesiones con reserva de dominio o condición suspensiva.
5. Arrendamiento-venta y contratos asimilados. Cesiones bajo contratos de arrendamiento-venta o arrendamiento con opción de compra cuando el arrendatario se compromete a ejercer la opción.
6. Transmisiones en contratos de comisión. Entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio, tanto en contratos de venta como de compra.
7. Suministro de productos informáticos normalizados. Productos que no requieren modificaciones sustanciales para su uso generalizado.
8. Transmisiones de valores vinculados a inmuebles. Valores que aseguren el uso, disfrute o propiedad de un inmueble según lo dispuesto en el artículo 20. Uno.18.º k) de la Ley del IVA.

El apartado tres del art. 8 define las ventas a distancia intracomunitaria de bienes y las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. De esta forma, serán:

1. Ventas a distancia intracomunitaria de bienes: Son las entregas de bienes transportados o expedidos desde un Estado miembro de la UE a otro, con las siguientes condiciones:
 - Los Destinatarios deberán ser personas cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA (artículo 14) o que no sean empresarios/profesionales actuando como tales.
 - No se consideran ventas a distancia los medios de transporte nuevos (artículo 13. 2.º), ni los bienes sujetos a instalación o montaje (artículo 68. Dos.2.º).
2. Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. Son las entregas de bienes transportados o expedidos desde un país o territorio fuera de la UE hacia un cliente en un Estado miembro, cumpliendo estas condiciones:
 - El destinatario será el mismo que en las ventas intracomunitarias, personas cuyas adquisiciones no estén sujetas al IVA (artículo 14) o no sean empresarios/profesionales actuando como tales.
 - No se incluyen los mismos bienes excluidos en las ventas intracomunitarias, es decir, los medios de transporte nuevos (artículo 13. 2.º), ni los bienes sujetos a instalación o montaje (artículo 68. Dos.2.º).

De acuerdo con el art. 4 LIVA, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicio que presenten las siguientes características (apartado Uno): se realicen en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional y en el desarrollo de su actividad profesional. Se incluyen dentro de la actividad las operaciones en favor de los socios, asociados, miembros o partícipes.

La entrega de bienes y prestación de servicio se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial cuando (apartado 2):

- Sea llevada a cabo por una sociedad mercantil.
- Se produzca una transmisión o cesión de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluido las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

- Los servicios desarrollados por Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de Oficinas Liquidadores de Distrito Hipotecario.

La sujeción del impuesto es independiente de los fines y resultados de la actividad. Aquellas operaciones que están sujetas al IVA no lo estarán del Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

B) Adquisición intracomunitaria de bienes (art. 15 y 13 LIVA)

Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes, de acuerdo con el art. 15 LIVA, la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Entre sus modalidades encontramos:

- a) El transporte desde otro Estado miembro (Uno a) que cumplan los siguientes requisitos:
 - Sean bienes expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto.
 - Tenga como destino el adquirente.
 - Tenga como origen otro Estado miembro.
 - El transporte sea realizado por: el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.
- b) El acuerdo de ventas de bienes en consignatario (Uno b), en los términos previstos en el art. 9 bis, apartado dos de la LIVA. Se entenderá como acuerdo entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Los bienes deben ser transportados a otro Estado miembro por el vendedor o un tercero en su nombre, con el objetivo de que sean adquiridos con posterioridad por otro empresario o profesional habilitado, según acuerdo previo.
 - No debe existir sede económica ni establecimiento permanente del vendedor en el Estado miembro al que lleguen los bienes.
 - El comprador debe estar identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino, y su NIF, nombre completo o razón social deben ser conocidos por el vendedor al inicio del transporte.

- El vendedor debe incluir el envío en el libro de registro correspondiente y en la declaración recapitulativa (modelo 349).

Se considera que se produce una transferencia de bienes y no una venta en consigna cuando:

- Los bienes no son adquiridos por el destinatario inicial ni por sustituto autorizado.
- Los bienes son transportados a un destino distinto al indicado inicialmente.
- Los bienes son destruidos, perdidos o robados antes de su adquisición.

En cualquier caso, la adquisición debe realizarse dentro de los 12 meses desde la llegada al Estado miembro de destino. No se considera una operación asimilada a una entrega o adquisición intracomunitaria hasta que el comprador retira los bienes del almacén.

El hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA en el ámbito espacial del impuesto es, de acuerdo con el art. 13 LIVA:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tal cuando el transmitente sea empresario o profesional. Se excluyen (apartado 1.º):
 - a) Adquisiciones de bienes entregados por empresarios acogidos al régimen de franquicia en origen.
 - b) Adquisiciones de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y colección que hayan tributado en origen bajo régimen especial.
 - c) Adquisiciones de bienes que requieran instalación o montaje.
 - d) Adquisiciones correspondientes a ventas a distancia.
 - e) Adquisiciones de bienes sujetos a Impuestos Especiales.
 - f) Adquisiciones de bienes exentos en origen según criterios del artículo 22.
 - g) Adquisiciones de gas, electricidad, calor o frío a través de redes específicas.

- Las adquisiciones de medios de transporte nuevos⁵ realizadas por (apartado 2):
 - a) personas acogidas a la no sujeción del art. 14.
 - b) cualquier persona no empresario o profesional.

C) *Importación de bienes (art. 18 y 17 LIVA)*

De acuerdo con el art. 18 uno de la LIVA, se entenderá por importación de bienes:

- La entrada en el interior del país de bienes que no cumplan en condiciones de los artículos 9 y 10 del Tratado CEE (uno. Primero).
- La entrada de bienes procedentes de un territorio tercero.

Sumado a los anteriores, tendrán la consideración de importación de bienes (art. 18 Dos):

- Los bienes colocados en situaciones del art. 23 o vinculados a regímenes del art. 24, cuando: la importación se produce al cesar situaciones o ultimarse regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

El régimen de depósito distinto del aduanero solo será aplicable a mercancías del art. 65 LIVA.

No constituirá importación, ni operación asimilada las entregas exentas del art. 21, 22 o 25 de la LIVA.

-
5. *Se consideran medios de transporte: a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.*
b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquellas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado uno, de esta Ley.
c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquellas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado cuatro, de esta Ley.
Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:
a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.
b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Estarán sujetas al impuesto indirecto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin al que se destinen y la condición del importador.

Del examen anterior, se desprende que todas y cada una de las actividades desempeñadas por el empresario o profesional —a efectos del impuesto— son, con carácter general, de naturaleza onerosa.

En cuanto a la calificación de empresario o profesional, a efectos del art. 5 LIVA⁶, tendrán tal consideración los siguientes:

- Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, no siendo así aquellas que desempeñen su actividad de forma gratuita.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- Quienes lleven a cabo una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- Quien efectúe la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todo caso, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente;
- Quienes de forma puntual hagan entregas de medios de transporte nuevos exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 25, apartados uno y dos LIVA.

Las STJUE de 1 de abril de 1982, As. C-89/81, de 3 de marzo de 1994, As. C-16/93, y, de forma más reciente, la de 16 de septiembre de 2020, As. C-528/19, se han pronunciado con precisión sobre la concurrencia de los requisitos disponibles para la formación del hecho imponible en consonancia con la calificación de empresario o profesional. De este modo, la categorización de una operación onerosa en el impuesto se supedita: a la existencia de una relación directa acreditada entre la entrega de bienes o prestación de servicios y una contraprestación recibida por el sujeto pasivo⁷; a la tenencia de un valor subjetivo que pueda expresarse en dinero; y

6. Procedente de la transposición del art. 9 de la DIVA.

7. STJUE de 3 de julio de 2019, As. C-242/18, apartado 69. En igual sentido, STJUE de 21 de febrero de 2013, As. C-104/12; de forma más reciente, STJUE de 25 de noviembre de 2021, As. C-334/202, condiciona el IVA al vínculo directo. Se da en el momento que: *«dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se rea-*

por último, a que la contraprestación no tenga que ser necesariamente de la misma naturaleza que la que inició el acto, es decir, que una prestación de servicios pueda ser «compensada» mediante una entrega de bienes y viceversa.

Así, la actividad llevada a cabo por un prestador de servicios sin que haya una contraprestación directa no forma parte de la base imponible y, por ende, las prestaciones gratuitas no quedan sujetas al IVA, por lo que el prestador es asimilado al consumidor final⁸.

La cuestión principal reside en que las actividades realizadas por las ENL, en ocasiones, no llevan asociada una contraprestación de carácter económico, sino que la entrega o prestación de servicio se realiza de forma completamente gratuita o el servicio que prestan no está sujeto al hecho imponible. Este aspecto conlleva que —en casos muy aislados— no reciban la calificación de empresario o profesional. Así lo ha recalcado la CV 0366-09, de 23 de febrero de 2009⁹:

«No obstante, en la medida en que una fundación, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podrá deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto, sino que actúa como un consumidor final respecto del mismo. En el caso planteado en la consulta, a la fundación consultante sí ha de reconocérsele la condición de empresario o profesional, pues ordena por cuenta propia factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En particular, una de las actividades que realiza es la de arrendamiento de una parte del edificio a que se refiere la consulta y los arrendadores, tal y como se indica en el precepto anterior, tienen la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto. En lo que se refiere a las actividades de investigación básica realizada sin contraprestación y en cumplimiento de los fines fundacionales, hay que tener en cuenta que la sujeción al impuesto de las operaciones desarrolladas por determinadas entidades no puede predicarse tomando como referencia el total de las mismas, sino que es necesario separar aquéllas de marcado carácter empresarial,

liza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca» [...] «que una operación se realice a un precio superior o inferior al coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de título oneroso».

8. Este criterio ha sido recalcado por la RTEAC 00-03161-2019, de 22 de marzo de 2022.
9. Sobre estos criterios, puede verse también: CG 0956-04, 14 de abril de 2004.

incluidas por tanto en el ámbito de aplicación del impuesto, de aquellas otras que se sitúan al margen del mismo».

En este punto, debemos recordar que el criterio de entrega de bienes y prestación de servicios de forma onerosa es perfectamente compatible con el de ENL, no perdiendo esta categoría aunque realicen actividades de carácter económico¹⁰. Por ello, los entes pueden llevar a cabo una actividad que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción para la distribución de bienes o servicios, mediante contraprestación en concurrencia con actividades gratuitas y no sujetas¹¹. Gracias a la redacción del art. 5 LIVA y a la referencia de exclusividad en las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, estos sujetos pueden ser considerados empresarios o profesionales¹². Como veremos en epígrafes siguientes, esta interpretación tendrá unos efectos positivos sobre ellas.

En el caso de las empresas sociales la cuestión no presenta dificultad, pues, aunque entreguen bienes y presten servicios a un precio inferior del mercado, serán considerados empresarios o profesionales a efectos del impuesto y, en cualquier caso, por la prestación del bien o servicio se le impondrá el tipo impositivo correspondiente, a excepción de los supuestos de exención y de no sujeción contemplados en la ley.

3. SUPUESTO PARTICULAR DE LAS COOPERATIVAS

Por la singularidad de sus operaciones, las cooperativas requieren de un epígrafe aparte, ya que sus actividades, tipos y fórmulas específicas de entrega de bienes y servicios presentan particularidades que no se observan en otros modelos de empresa¹³.

10. Respecto a la calificación de ENL, *Vid.*, STJUE de 21 de marzo de 2002, As. C-174/00, apartados 26 a 28. La interpretación otorgada por el TJUE de los artículos 133, párrafo primero letra a) de la Directiva del IVA es la subordinación de la exención a entidades que no sean de derecho público a aquellas entidades que «no tengan por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas». Esta condición se circunscribe no solo al momento de su existencia, sino incluso cuando se produzca la disolución

11. Art. 5 LIVA.

12. DGT CV 3230/21 de fecha 29 de diciembre de 2021.

13. Art. 6 LCoop.

A modo recapitulativo, entre los tipos de cooperativas encontramos: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas de consumidores y usuarios; cooperativas de viviendas; cooperativas agroalimentarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas de servicios; cooperativas del mar; cooperativas de transportistas; cooperativas de seguros; cooperativas sanitarias; cooperativas de enseñanza; cooperativas de crédito. Ello implica una alta diversidad de operaciones y de supuestos de hecho que, asociados al impuesto indirecto, pueden llevar aparejadas ciertas dudas en las diferentes operaciones que desarrollan.

En este tipo de empresa podemos distinguir varias fórmulas en la entrega de bienes y prestación de servicios. Entre ellas podemos destacar:

- Actuación de la cooperativa en nombre propio. Las operaciones entre los socios y la cooperativa tendrán la consideración de entrega o prestación de servicios. A efectos del IVA, la base imponible será la que figure en la factura, menos la comisión. Cuando la cooperativa actúa en nombre propio se producen dos entregas o prestaciones de servicios diferentes de cara al impuesto indirecto. Primero del socio a la cooperativa, y segundo, de la cooperativa al tercero.
- Actuación de la cooperativa como comitente. Aquí la empresa realiza un servicio de intermediación entre el cliente o consumidor final interesado en la adquisición de bienes y servicios y el socio cooperativista. En este supuesto, la cooperativa sirve de instrumento o vehículo que le permite al socio cooperativista poner a disposición del consumidor sus bienes y servicios a cambio de una comisión que cobrará la cooperativa al socio.

En todas las circunstancias deberá establecerse en los estatutos la fórmula elegida por la cooperativa, tanto si actúa en nombre propio como si realiza su actuación como comitente. Como veremos, ambas formulas tendrán efectos sobre devengo del impuesto indirecto.

En todos los casos, la cooperativa adquiere la condición de empresario a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios¹⁴. Por tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ejercicio de

14. Aunque no tienen carácter mercantil en sentido estricto, de acuerdo con la STC 79/1983, de 29 de julio de 1983, son calificadas, salvo excepciones como empresarios o profesionales en los términos estudiados del art. 5.

su actividad empresarial estarán siempre sujetas al IVA, tanto las realizadas en favor de los socios como de terceros. Por su parte, la DGT puntualiza que, uno de los criterios para recibir tal calificación es el de intervenir o no en el mercado a través de sus operaciones, tales como la entrega de bienes y prestación de servicios¹⁵.

Salvo excepciones muy particulares, como las que pueden darse en las cooperativas de consumidores y usuarios o en las CIS, donde no existe una intención de intervenir en el mercado, y se pueden llegar a realizar actividades exclusivamente de carácter gratuito, podría entenderse que no están dentro de los supuestos de aplicación del impuesto. No obstante, al igual que ocurre con las ENL, debe advertirse que estos supuestos serán muy reducidos.

4. REGLAS DE VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA

A diferencia de lo que ocurre en el IS, las ENL y el resto de las empresas sociales no presentan reglas ex en la valoración de las operaciones en el IVA. No obstante, como ya adelantamos, las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios deben realizarse en el marco de una actividad económica; de lo contrario, no podrán considerarse ni actividades empresariales ni onerosas.

A) Entrega de bienes y prestaciones de servicios

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible estará constituida, salvo excepciones, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas (art. 78.1 LIVA). Entre las contraprestaciones se incluyen (art. 78.2 LIVA):

- Gastos adicionales como comisiones, transporte, seguros, etc.
- Subvenciones vinculadas directamente al precio¹⁶.
- Tributos y gravámenes sobre las operaciones, excepto el IVA mismo.
- El valor de envases y embalajes, incluso si son retornables.

15. Ejemplificativamente, DGT CV 0900-24 de 23 de abril de 2024; CV 0097-24, de 15 de febrero; CV 0086-22, de 20 de enero.

16. Vid. RTEAC, de 18 de octubre de 2024, Rec. 7123/2024.

- Deudas asumidas por el destinatario como parte de la contraprestación.

Y, quedan excluidas de la base imponible (art. 78.3 LIVA):

- Indemnizaciones que no sean contraprestación de bienes o servicios.
- Descuentos y bonificaciones previos o simultáneos a la operación.
- Gastos pagados en nombre del cliente, si se justifican.

En cuanto a las reglas especiales, la base imponible vendrá dada (art. 79 LIVA):

- En las operaciones no dinerarias será el valor acordado en dinero entre las partes. Si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, se considera la base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte no dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.
- En las operaciones con bienes o servicios de diferente naturaleza: la base imponible de cada uno se calcula según su valor de mercado, salvo que sean accesorios.

Se establecen reglas específicas para la base imponible según si los bienes se entregan en el mismo estado, se transforman o han sufrido alteraciones. De esta forma (art. 79. Tres LIVA):

- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en el que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación en la que se adquirieron dichos bienes.
- En caso de procesos de elaboración o transformación, la base imponible será el coste del bien o servicio utilizado por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes.
- En supuestos de alteración como consecuencia de su utilización, deterioro u obsolescencia u otras causas, se considera base imponible el valor de los bienes en el momento de efectuarse la entrega.

En el caso de autoconsumo de servicios, la base imponible es el coste de prestación del servicio, incluido en su caso, la amortización de los bienes cedidos (art. 79. 4 LIVA).

No debemos olvidar que, en el supuesto de las operaciones llevadas a cabo entre las ENL y sus socios, las ENL y las empresas de inserción, participadas por asociaciones y fundaciones, las cooperativas y sus socios y las empresas sociales son, a efectos del IVA, bajo los criterios examinados a continuación operaciones vinculadas. Por ello, merecen una especial mención recordar su cuantificación, que vendrá dada por su valor de mercado, y las reglas de vinculación. Así, existe vinculación cuando (art. 79.5 LIVA):

- a) En el caso de que una de las partes sea un sujeto pasivo de IS, IRPF o IRNR, es decir, exista una relación fiscal.
- b) Operaciones donde intervengan vínculos laborales/administrativos entre sujeto pasivo y personas.
- c) Operaciones realizadas entre familiares: cónyuge o consanguíneos hasta 3.^{er} grado.
- d) Entidades sin fines lucrativos con fundadores, asociados, familiares, etc.
- e) Entidades con socios, asociados o partícipes.

Las reglas anteriores serán aplicables cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario sin derecho a deducción total y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Si el empresario que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios aplica la regla de la prorrata y, tratándose de una operación que no genera deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor de mercado.
- c) Si el empresario que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios aplica la regla de la prorrata y, tratándose de una operación que sí genera deducción, la contraprestación pactada sea mayor que el valor de mercado.

Se considerará valor de mercado:

- En la entrega de bienes el precio acordado de adquisición o de coste.
- En el de servicio, los costes totales del empresario.

Sobre la determinación de la base imponible en las prestaciones del servicio, de acuerdo con el art. 79. Cinco, párrafo 5.º b) se ha pronunciado de forma reciente la orden jurisdiccional en la STS 1760/2024, de 4 de noviembre¹⁷. En el caso examinado, una fundación titular de un hospital arrienda a otra fundación un edificio (bien de inversión). Durante la duración del contrato, el arrendamiento es una operación sujeta no exenta, por tanto, se repercuten las cuotas del IVA procedentes del arrendamiento. La controversia principal del procedimiento se sostiene en que, derivado de una inspección tributaria:

- La renta pactada era inferior al coste real incurrido por la fundación arrendadora.
- La parte arrendadora restituía a la arrendataria los importes pagados por esta a través de donaciones como contribución a los fines fundacionales de la arrendataria.
- Las dos fundaciones eran entidades vinculadas y, por tanto, concurre la regla especial del art. 79.5, párrafo 5 b) LIVA.
- La base imponible del IVA debía incluir —a criterio del servicio de inspección—, al menos, los costes de amortización del hospital que se cifraban en las autoliquidaciones complementarias.

En este supuesto estamos ante un bien de inversión (el hospital), tal y como ha remarcado el tribunal. Por tanto, debe establecerse como periodificar el coste de amortización de este para conformar —la base imponible—, si conforme a la normativa contable en relación con el IS, o en su caso, atendiendo a los períodos para la regularización de las cuotas deducibles del IVA, previstos en el art. 107 LIVA. De acuerdo con el criterio del TJUE en el asunto C-72/05, ratificado por el TS, debe atenderse al período de regularización establecido en la LIVA (art. 107 LIVA), ya que esta última, en ningún caso se remite al IS ni a la normativa contable.

De acuerdo con el FJ 3.º, *«partiendo de la base de que también en los casos de vinculación existe un coste de amortización incluíble en el coste de la prestación*

17. STS 1760/2024, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 4 nov. 2024, Rec. 1749/2023.

del servicio y, por tanto, en el valor de mercado como base imponible del IVA, la cuestión de interés casacional a dilucidar es si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA en las operaciones vinculadas, conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco, párrafo 5.ºb) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades, como pretende la Fundación recurrente, o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión, que es la postura mantenida por el TEAC y refrendada por la sentencia recurrida» [...] y continúa: «dado que la LIVA no establece una remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni a la normativa contable, considera la Sala que debe atenderse a normas propias en el ámbito del IVA, sobre todo teniendo en cuenta que, atender a un criterio de imputación del coste de adquisición de los bienes de inversión en función de la amortización contable, puede generar distorsiones en el caso de bienes de inversión que no son susceptible de amortización, como podría ser el caso de los terrenos, cuyo coste deba formar parte de la base imponible de la operación gravada».

Recordemos que, el art. 79. 5 párrafo 5 b) LIVA, referente la prestación de los servicios establece que la base imponible del impuesto de las entidades vinculadas será su valor de mercado cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicio comparable a su valor de mercado. En el supuesto examinado, en la prestación del servicio el valor será *«la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional»*.

Tal y como ha sentenciado el tribunal, esta regla también será aplicable en los supuestos de autoconsumo del apartado cuatro, artículo 79 LIVA. Por tanto, a la hora de determinar los costes totales, con el fin de calcular la base imponible, *«dentro del margen de apreciación que se reconoce a los Estados miembros en relación con la determinación del concepto de “costes totales” a efectos de calcular la base imponible en el caso de prestaciones de servicios entre partes vinculadas, y al no indicar la Ley de IVA el modo de determinación de estos costes, comparte este Tribunal que resulta un criterio razonable acudir a una norma autónoma y uniforme propia del ámbito del IVA, garantizando así el principio de neutralidad del impuesto y el principio de igualdad de trato. En este sentido, la LIVA, dentro de los límites fijados por la Directiva IVA, establece el período de regularización de deducciones de bienes de inversión en 5 años para muebles y 10 para inmuebles, en el entendimiento de que en dicho plazo se presume consumido el uso de tales bienes en la actividad empresarial o profesional, plazo al cual debe acompañarse el coste de las amortizaciones de tales bienes a tener en cuenta, en su caso, en la determinación de la base imponible de operaciones gravadas por el impuesto»*.

Se establece así en su FJ 5.º el criterio interpretativo de que, para la determinación del valor que integran la base imponible en la prestación de servicios de acuerdo con la regla especial, se deben tener en cuenta la amortización del servicio y, respecto a su periodificación en el caso de los bienes de inversión, se deben aplicar las reglas y períodos contenidos en el art. 107 de la LIVA.

Respecto al régimen de comisiones, de los apartados 6 a 9, se aplicarán las reglas, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Operación	Base imponible
6. Comisión de venta	Contraprestación pactada — comisión.
7. Comisión de compra	Contraprestación pactada + comisión.
8. Prestación de servicios	Contraprestación del servicio — comisión.
9. Adquisición de servicios	Contraprestación del servicio + comisión.

En el caso de las ENL, existen además del caso específico contemplado en la letra d), dos reglas más respecto a las reglas de vinculación. Hablamos de la letra a) que establece vinculación cuando sea sujeto pasivo del IS, IRPF e IRNR; y de la letra e) para los socios, asociados, miembros y partícipes. Sobre las reglas de vinculación, como han subrayado determinados autores, presenta problemas que ya han sido expuestos por la DGT en CV anteriores. Entre ellas destacan la CV 1043-05, y la CV2100-06. Respecto a la primera, la vinculación entre sociedad y socio se define en la relación fundación-fundador, siempre que exista una cantidad superior al 5%. Mientras que, en la segunda, donde el art. 16 LIS hace referencia al «*administrador, socio o sociedad*», el término ha de hacerse extensivo, en el caso de las fundaciones, al de «*patrono, fundador y fundación*». Sin embargo, como subraya Blázquez Lidoy¹⁸, este criterio puede llegar a resultar erróneo en este supuesto particular, ya que el fundador no tiene por qué tener vinculación con la entidad, de hecho, existen casos en los que el fundador, una vez creada la fundación, se desliga de esta, o incluso se constituye *mortis causa*, tal y como prevé la LF en el art. 9, referente a las modalidades de constitución.

La necesidad de incluir un apartado e) no tiene razón de ser por varios motivos. Las operaciones de las ENL ya presentan vinculación por cuanto

18. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Operaciones vinculadas e IVA en la Ley de Prevención del Fraude: un apunte a propósito de las entidades sin fin de lucro», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 287, 2007, pp. 155-164.

son sujetos pasivos del IS. Recordemos que, aunque lleven a cabo la mayoría de sus operaciones de forma exenta, ello no implica que no sean sujetos del impuesto directo. Y, en los otros supuestos como la letra e), aunque las operaciones hagan referencia particular a los empresarios o profesionales, a efectos del IVA, por aplicación del art. 5 LIVA, los casos en que no reciban esta calificación serán muy aislados. Además, la inclusión del apartado d) plantea otra reflexión, ¿sería aplicable a las entidades que no reciben la calificación de ENL a efectos del impuesto? La respuesta es que sí, por aplicación del resto de apartados que, aunque no entre por vía de aplicación del d), entraría por los supuestos del a) y e).

B) Adquisiciones intracomunitarias e importaciones

En las adquisiciones intracomunitarias, el art. 82 Uno se remite a lo dispuesto en el art. 78 y ss. de la LIVA. Y, en el caso de las importaciones, de acuerdo con el art. 83 LIVA, existirán dos reglas, una general y otra especial.

- En la regla general, compone la base imponible el valor de aduana más los conceptos no incluidos en él como son: a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devengan fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los devengados con motivo de la importación, con excepción del IVA; b) los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes de la Comunidad.
- En la regla especial, forma parte de la base imponible:
 1. Las reimportaciones de bienes exportados temporalmente: la base será igual a la contraprestación por trabajos (reparación o transformación) y los tributos (letra a) y gastos (letra b) no incluidos en dicha contraprestación.
 2. Las importaciones sujetas al art. 19.1-3: se incluyen las contraprestaciones de operaciones previas exentas de IVA.
 3. Las importaciones vinculadas al art. 18.2-3: cuando los bienes hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios, que hubieran quedado exentos por aplicación de los artículos 23/24, la base imponible vendrá determinada por el resultado de sumar a la contraprestación correspondiente, los servicios que hubieran quedado exentos, esto es el valor según regla general o la contra-

prestación de la última entrega durante regímenes aduaneros o fiscales, o durante la permanencia de los bienes en las situaciones reguladas en dicho precepto.

4. Los bienes que abandonan depósitos no aduaneros:
 - Cálculo según origen:
 - a) UE/terceros países: normas del art. 82 o valor última entrega.
 - b) Bienes nacionales: base última entrega exenta.
 - c) Bienes transformados: suma bases de a) + b).
 - d) Incluye servicios exentos post-importación.
 - e) Incorpora impuestos especiales por abandono del régimen.
5. La base imponible de las demás operaciones del art. 19.5 de la LIVA:
 - La base vendrá dada por la suma de las contraprestaciones de la última entrega/adquisición intracomunitaria y de los servicios exentos posteriores, determinados con lo dispuesto en el capítulo I y II del título V de la LIVA, correspondiente a la base imponible.
6. En el caso de los productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al valor del soporte físico y al programas o información incorporados.

5. ESTABLECIMIENTO PRIVADO DE CARÁCTER SOCIAL Y SIN ÁNIMO DE LUCRO

En el IVA, a diferencia de lo que ocurre en los impuestos directos como el IS, los auténticos beneficiarios de las exenciones son los consumidores finales, no las ENL ni el resto de las empresas sociales. De hecho, como veremos cuando estudiemos el régimen de deducciones, esto tendrá ciertas consecuencias negativas sobre las entidades, ya que tales organizaciones ocuparán esta posición a efectos del tributo cuando realicen operaciones gratuitas.

De forma previa a analizar el régimen de exenciones en el IVA, se hace necesario realizar una aproximación a la calificación de establecimiento privado de carácter social (en adelante, EPCS) al que hace mención la LIVA, ya

que en algunos supuestos será requisito indispensable para tener acceso al beneficio fiscal. En ningún caso deben confundirse el calificativo de EPCS con el de ENL, definido por la LRFESFL, ya que ambos conceptos presentan elementos diferentes¹⁹.

La doctrina y la jurisprudencia han sentado las bases de qué se considera, a efectos del tributo EPCS, teniendo en cuenta su personalidad jurídica y las características de los cargos de gestión y administración. Sin embargo, el primer rasgo no es requisito suficiente para identificar el carácter lucrativo o no de una entidad, ya que la ley guarda silencio respecto a este último aspecto, haciendo mención a requisitos de carácter material exclusivamente. Criterio último recalcado de forma unánime por la jurisprudencia²⁰.

Para el acceso a las exenciones, en particular las relacionadas con la asistencia social, el deporte y el acceso a la cultura en las operaciones interiores, el art. 20 tres de la LIVA describe los requisitos que deben reunir las entidades para recibir esta calificación:

«1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

19. NAVARRO EGEA, M.: «Las entidades del tercer sector como prestadores de servicios asistenciales en el IVA: Exenciones y tipos reducidos», *REVESCO - Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 114, 2014, pp. 106-131.

20. La STS de 19 noviembre 2008 resuelve el recurso realizado por una cooperativa social sin ánimo de lucro ante la resolución desestimatoria del TEAC de no reconocer a la misma como EPCS. En ella, el órgano administrativo deniega el recurso por no contener en sus estatutos la declaración expresa de «entidad sin ánimo de lucro», y no adecuar los niveles salariales de sus trabajadores a los requisitos adecuados por la ley. Sin embargo, el TS resuelve a favor de la entidad con base en los siguientes argumentos: *«la forma jurídica no puede erigirse como elemento constitutivo para el disfrute de las exenciones fiscales en las actividades desarrolladas por la entidad, ya que la Ley no lo regula así (se refiere a la LIVA) y, ante el silencio de la misma, no pueden hacerse interpretaciones restrictivas que no estén contenidas ni en su letra ni en su espíritu. Finalmente, tampoco menciona la Ley que, en caso de prestarse los servicios exentos por entidades que revistan la forma de cooperativas, deban obtener la previa calificación de “sociedad cooperativa sin ánimo de lucro”, sino que el texto legal solo alude a requisitos de carácter material»*. Vid., STS de 19 noviembre 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª. Rec. Casación 5533/2005), FJ 4.º (la negrita es nuestra); el TSJ de Andalucía ha recalcado recientemente que debe venir dada *«por el destino previsto estatutariamente en relación con los beneficios que eventualmente pueda obtener»*. De esta forma, si los beneficios repercuten directamente en la entidad y su finalidad mercantil, queda fuera de toda duda que la entidad persigue un fin lucrativo STSJ de Andalucía, núm. 1223/2019 de 28 mayo. Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Rec. 1193/2016). FJ 3.º.

ESTUDIOS

El estudio que el lector tiene entre sus manos explora la solidaridad organizada que encarnan las fundaciones, las asociaciones, las cooperativas de iniciativa social, los centros especiales de empleo y las empresas de inserción. Este conjunto de entidades se caracteriza por perseguir fines de interés general, no tener ánimo de lucro y por desempeñar un papel complementario a los sectores público y privado, afrontando los desafíos que demanda la sociedad.

Desde un enfoque integral y riguroso podrá profundizar en su régimen jurídico y fiscal. Entre las aportaciones más relevantes se incluyen: las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades, las exenciones en las operaciones internas y externas en el IVA, las implicaciones del autoconsumo, el tipo 0% aplicable a determinadas entregas de bienes y servicios, la certificación fiscal de confianza y el reciente plan ViDA. El estudio concluye con un capítulo dedicado a la fiscalidad local y al mecenazgo, convirtiéndolo en una herramienta esencial para la comprensión del marco tributario que regula a estos actores clave del tejido social.

ISBN: 978-84-1078-814-5

