

BLOQUE 2: Compliance fiscal

Sesión 3 (2 de octubre de 2024)

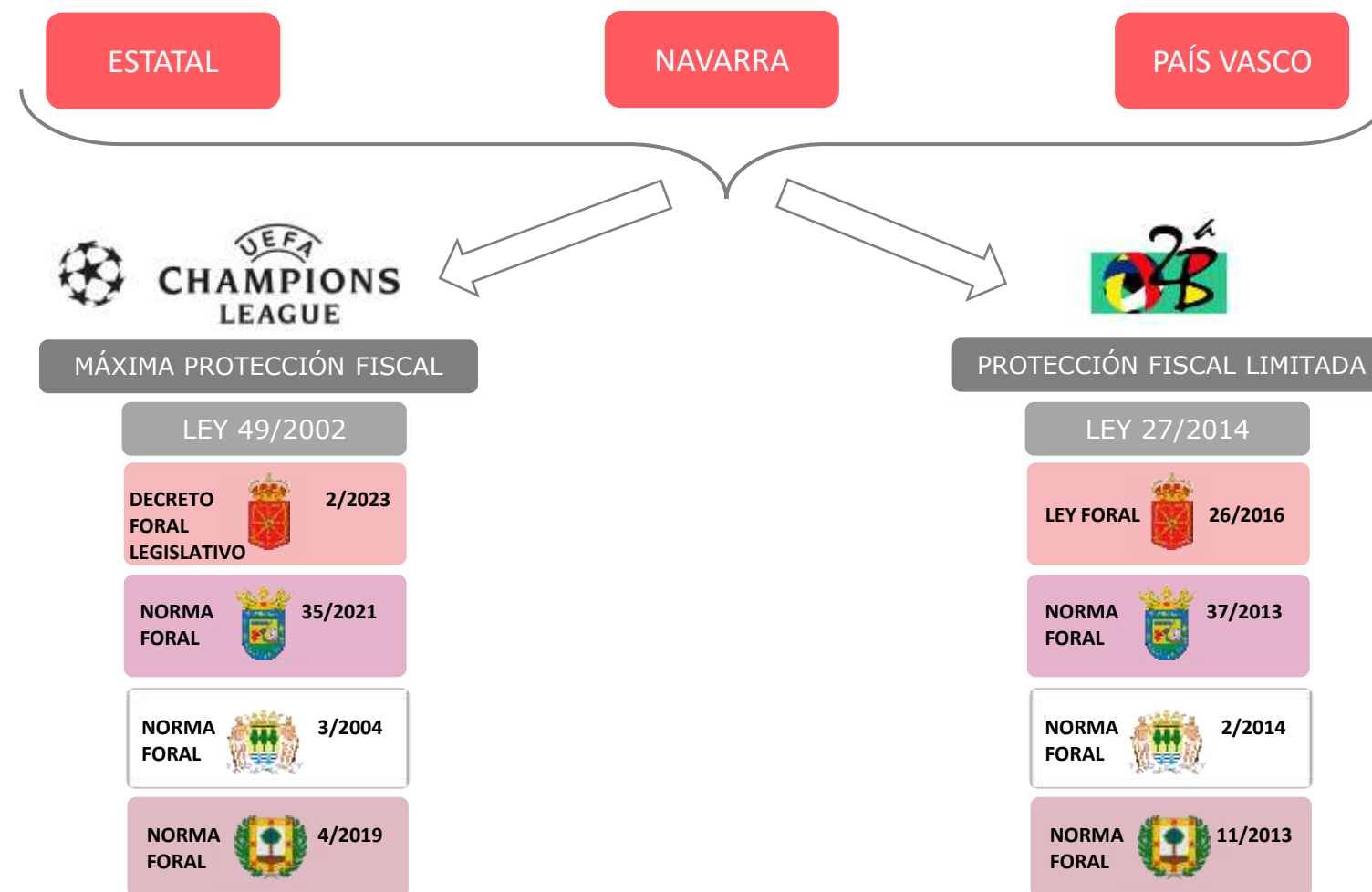
Entidades no lucrativas de la Ley 49/2002 y entidades que tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas

Héctor de Urrutia / Alicia López / Marta Zaragoza – parte gráfica - (Cuatrecasas)



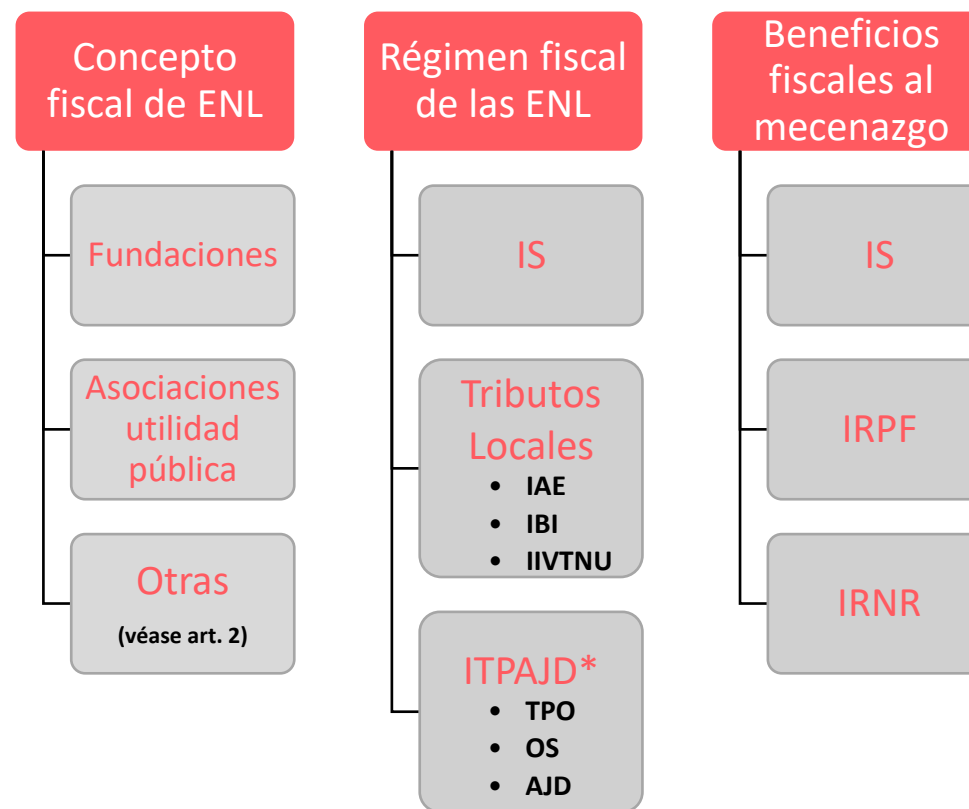
1. Introducción al régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002. La importancia del compliance fiscal

Introducción Regulación fiscal



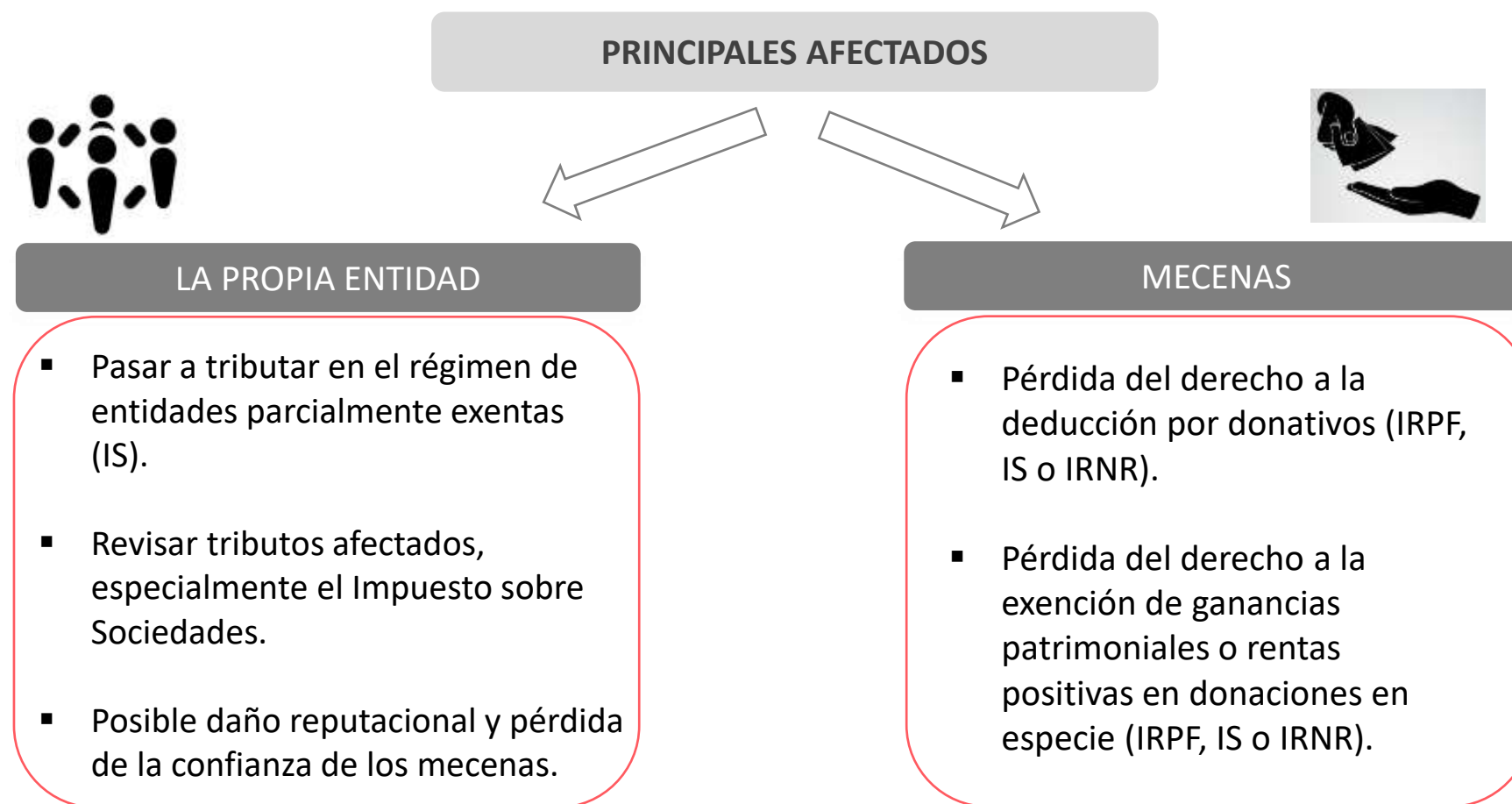
Introducción

Cuadro contenido básico de la Ley 49/2002



* Véase Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002.

¿Qué consecuencias tiene la pérdida del régimen fiscal?



Aspectos a revisar

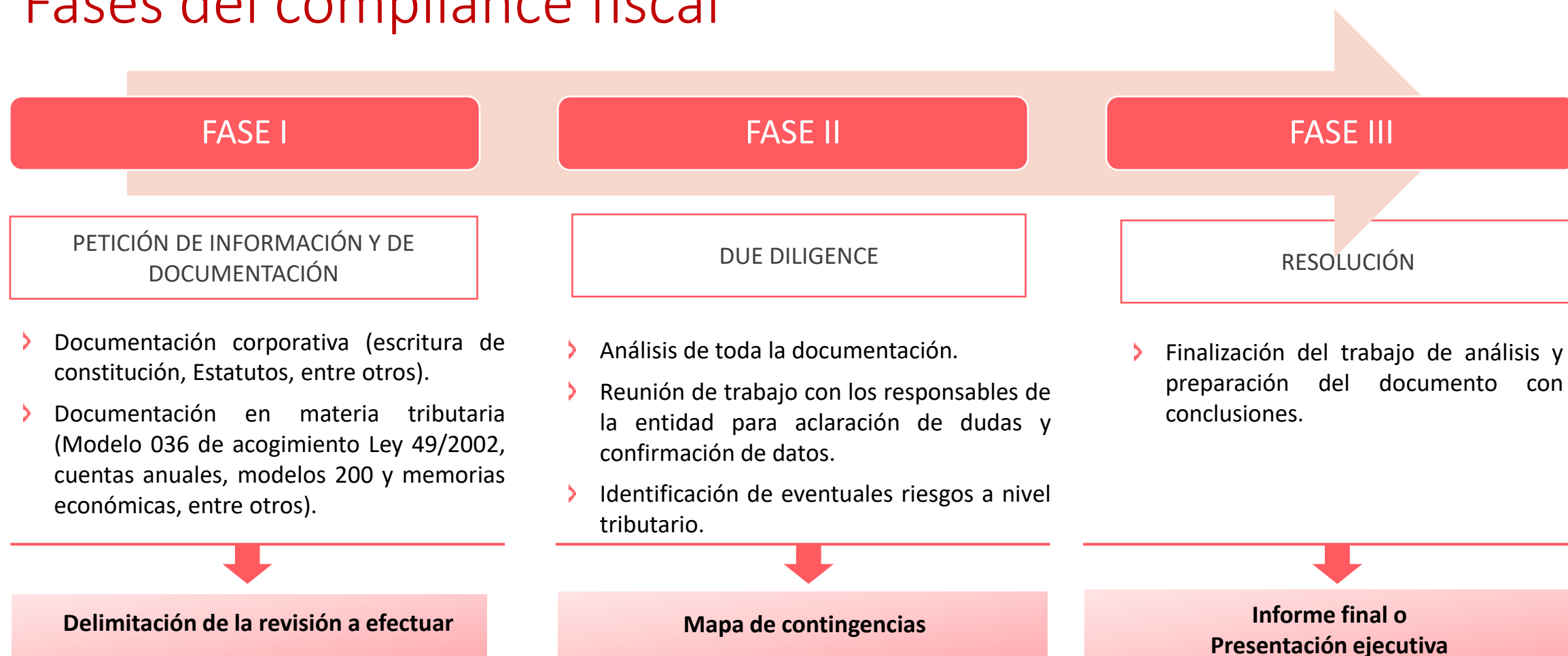
Aspectos fiscales a efectos de la Ley 49/2002

**DETECTAR INCUMPLIMIENTO
10 REQUISITOS**

**VALIDAR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
DE LA ENTIDAD**

**VALIDAR LOS INCENTIVOS FISCALES AL
MECENAZGO OFRECIDOS A LOS MECENAS**

Fases del compliance fiscal



2. Repaso de los diez requisitos (artículo 3 Ley 49/2002) a cumplir para poder aplicar el régimen fiscal especial

Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial

Introducción

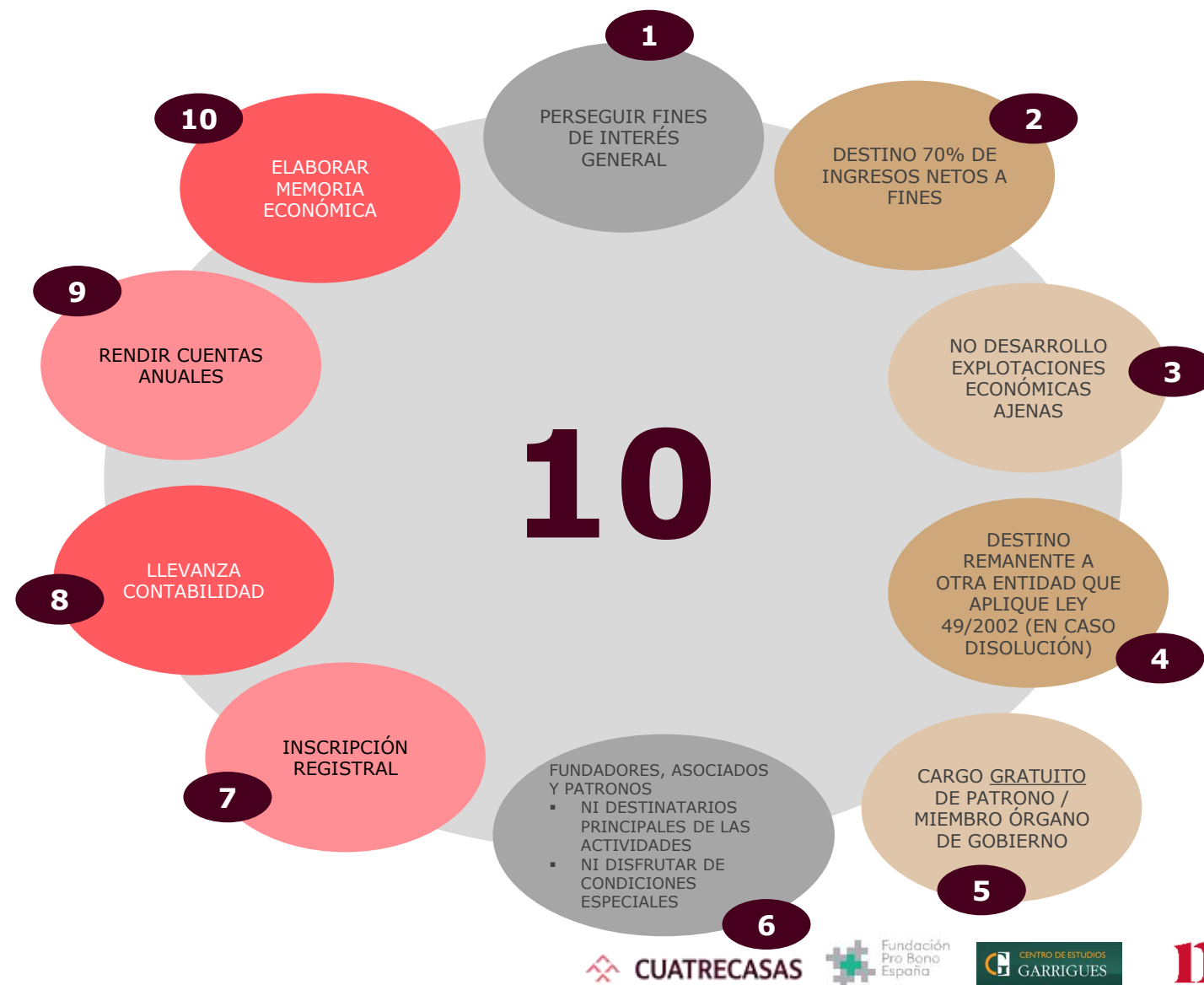
- Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública (“ENL”) deben cumplir con una serie de requisitos para poder acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.
- Estos requisitos son susceptibles de agruparse en cuatro grandes categorías:
 - Requisitos relativos a los fines que deben perseguir las ENL.
 - Requisitos relativos al destino de los ingresos y el patrimonio de las ENL.
 - Requisitos relativos a miembros de los órganos de gobierno y representación de las ENL.
 - Requisitos formales.
- La totalidad de estos requisitos, recogidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, suman **un total de 10**.

Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial

Requisitos aplicables a las ENL



El incumplimiento de uno de los 10 requisitos conlleva la obligación de renunciar al régimen por el ejercicio afectado



Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

El requisito del artículo 3.1º: perseguir fines de interés general



Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

¿La evolución de una problemática que ha terminado?: fines directos vs. indirectos

Primera etapa (2005-2015):

Las consultas vinculantes de la DGT niegan la vía indirecta para poder aplicar el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. El TEAC se acoge a esta postura.

Segunda etapa (2015):

La Audiencia Nacional, en sentencia de 1/10/2015, concluye que el criterio de la DGT y de la inspección es contrario a la Ley 49/2002.

Tercera etapa (2015 – 2023):

La DGT publica la consulta vinculante nº V2106-15* y matiza su criterio admitiendo el fin indirecto, pero con condiciones. El TEAC, en su resolución de 8/9/2016, también cambia de criterio y se alinea con la Audiencia Nacional.

Actualidad (2024):

Mediante el RDL 6/2023 se incorpora en la Ley 49/2002 mención expresa a la posibilidad de desarrollar los fines de forma indirecta, por lo que el legislador trata, en principio, de resolver esta problemática.



* Véanse también las consultas vinculantes nº V3277-16, V4024-16, V2937-19, V2501-21 y V2369-23.

Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

Los requisitos de los apartados 2º y 3º del artículo 3: destino de las rentas e ingresos / el ejercicio de explotaciones económicas

a) Destino de los ingresos

- Las ENL deben destinar, al menos, el 70% de los resultados de las explotaciones económicas que desarrollan y de los ingresos (excepciones aplican) que obtengan por cualquier otro concepto a los fines de interés general.
- El resto de los ingresos debe destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
- El plazo para cumplir con el requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

b) Origen de los ingresos

- Como máximo el 40% de los ingresos deben proceder de explotaciones económicas **no exentas y ajenas**. Además, el desarrollo de estas explotaciones **no puede vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia** en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

Ejemplos reales del requisito del artículo 3.3º

Consulta DGT V2600-13:

Fundación que, desde su creación, es propietaria de una finca rústica de secano. Actualmente, la explota directamente. Los fines fundacionales son la asistencia a la tercera edad, procurando la realización del proyecto tan largamente estudiado de creación de residencia para ancianos asistidos de ambos sexos, acogimiento de ancianos con carencias económicas, de ambos sexos, formación para jóvenes sin recursos y ayuda a personas en estado de necesidad.

La Fundación tiene previsto destinar el 100% de los rendimientos de la actividad agrícola al cumplimiento de los citados fines fundacionales.

FUNDACIÓN DE
CARÁCTER
SOCIAL





Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

El arrendamiento del patrimonio inmobiliario: ¿explotación económica ajena?

- Esta actividad no tiene, a efectos de la Ley 49/2002, la consideración de explotación económica, por lo que las rentas derivadas de la misma quedan exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Consulta DGT V1393-09:

Asociación declarada de utilidad pública, acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, tiene alquilado parte del local donde tiene su domicilio social. Se emitieron facturas al arrendatario, una fundación, con retención.

Consulta DGT V3032-11:

Fundación que tiene como actividad principal la prestación de servicios de enseñanza. Ocasionalmente, alquila aulas de su propiedad a otras entidades con la única finalidad de que estas últimas impartan cursos educativos.

Consulta DGT V0534-19:

Una entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen de la Ley 49/2002 es propietaria de un inmueble que está alquilado a una empresa. La empresa explota en el mismo un negocio de hostelería. Las rentas que la consultante obtiene por ese alquiler se dedican a sus fines fundacionales, atención a personas con discapacidad. El Ayuntamiento ha retirado la exención del IBI alegando que se desarrolla en el mismo una explotación económica.

Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

El requisito del artículo 3.4º: destinatarios de las actividades

- Prohibición de ser destinatarios principales de las actividades de la fundación en los fundadores, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el 4º grado inclusive.

Excepción:



- ENL que realizan actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- ENL que desarrollan las actividades de asistencia social del artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA.
- ENL que desarrollan las actividades deportivas o de educación física del artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA.
- Fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español.
- ¿Y las fundaciones laborales? (revisar caso por caso)

Consulta DGT V0543-05:

Fundación de asistencia médica presta sus servicios al público en general, pero destina una parte significativa de sus servicios a dos de las entidades fundadoras (una de ellas una mutua de seguros).

Para la DGT esta fundación no puede optar por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

Requisitos objetivos para disfrutar del régimen

El requisito del artículo 3.5º: gratuidad de los patronos



“sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.”

- Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, sin perjuicio del reembolso de gastos debidamente justificados.
- Cabe percibir retribución por prestaciones de servicios distintas de las inherentes al cargo. Ejemplo: la fundación contrata a un patrono abogado para que la represente en un juicio.

? ¿Qué ocurre si la ENL contrata un seguro de responsabilidad civil en favor de los miembros del órgano de gobierno? ¿Se incumple el requisito?

Mediante el RDL 6/2023 se especifica en la Ley 49/2002 que los seguros de responsabilidad civil contratados en beneficio de patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno de las entidades no tendrán la consideración de remuneración, **siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.**

? ¿Puede un patrono ser a su vez el director general o gerente de una fundación?

- Este requisito también se aplicará a los administradores que representen a la ENL en las sociedades mercantiles en las que participe. Si cobrasen, el requisito no se incumplirá cuando las cantidades percibidas se reintegren a la ENL que representen.



Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

El requisito del artículo 3.6º: destino del patrimonio en caso de disolución

- En caso de disolución de la ENL, la totalidad del patrimonio debe destinarse a otras entidades no lucrativas, beneficiarias del mecenazgo, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
-  Véase la norma de valoración de los activos recibidos en sede de la adquirente (artículo 9 de la Ley 49/2002).
- Esta circunstancia **debe estar expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.**
- Se prohíbe la aplicación del régimen fiscal a aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios (salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo – artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002 -).

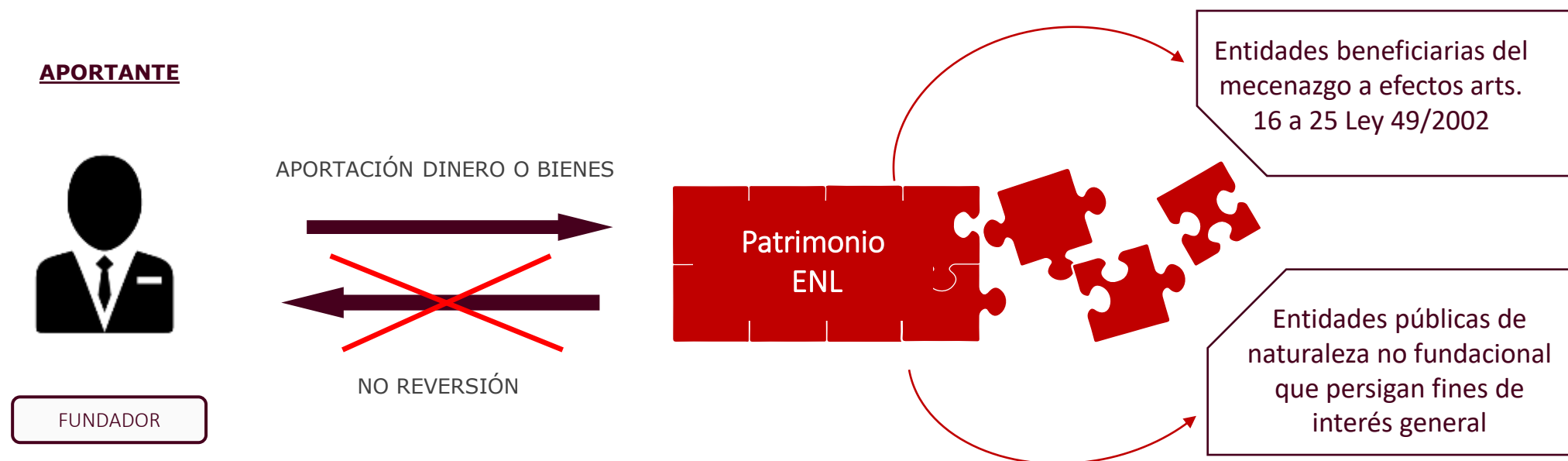


Tienen acceso al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores las operaciones en las que participen entidades no lucrativas (art. 76.6 Ley Impuesto sobre Sociedades)

Requisitos objetivos para disfrutar del régimen fiscal especial

El requisito del artículo 3.6º: destino del patrimonio en caso de disolución

Destino del patrimonio remanente de la ENL disuelta



Requisitos formales para disfrutar del régimen fiscal especial

Requisitos formales: artículo 3.7º, 3.8º, 3.9º y 3.10º

- Las ENL deben estar inscritas en el registro correspondiente.
- Las ENL deben cumplir las obligaciones contables que les sean propias.

Véase el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

- Las ENL deben cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
- Las ENL **deben elaborar** anualmente una memoria económica de ingresos y gastos. En determinados casos es obligatoria también su presentación ante la Administración Tributaria competente.

Sobre el contenido de la memoria económica véase el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (“Real Decreto 1270/2003”).



Requisitos formales para disfrutar del régimen fiscal especial



La importancia de la memoria económica

STSJ Galicia 36/2009, de 28 de enero de 2009

Siendo requisitos esenciales, tal y como exige la Ley 49/2002, la presentación en plazo ante el órgano correspondiente de la memoria económica y no habiéndose cumplido por la recurrente, al haberla presentado transcurrido el plazo de siete meses, cuestión no controvertida ante el reconocimiento de su presentación extemporánea, procede la desestimación del recurso por ser la resolución impugnada conforme a derecho.

STSJ Murcia 692/2013, de 16 de septiembre de 2013

No habiéndose presentado la mencionada memoria resulta que la entidad habría perdido el beneficio fiscal derivado de la citada Ley 49/2002 puesto que su artículo 14.3 dispone que el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento.

STSJ Canarias 398/2020, de 10 de diciembre de 2020

La memoria económica **no consta presentada** ante la Dependencia de Gestión Tributaria **dentro del plazo reglamentariamente establecido**, sino que se ha presentado fuera de plazo ante un órgano diferente, por lo que la entidad recurrente no cumple todos los requisitos del artículo 3. No aplicación Ley 49/2002.

SAP Zaragoza 201/2022, de 5 de mayo de 2022

Para poder acogerse al régimen fiscal, la Ley 49/2002 exige que se elabore anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio. En cuanto a la elaboración de las memorias económicas, **la falta de presentación de las mismas en la fecha en que correspondía hacerlo (siete meses desde el cierre del ejercicio) no puede estimarse como un mero defecto formal.**

3. Impuesto sobre Sociedades (IS) para ENL a efectos de la Ley 49/2002

Régimen fiscal de las ENL en el IS



RENTAS NO EXENTAS

Explotaciones económicas no exentas

Régimen fiscal de las ENL en el IS

La afectación de rentas a explotaciones económicas no exentas: un aviso a navegantes

Consulta DGT V2165-12:

Conclusión:

*“Por otra parte, los ingresos correspondientes a subvenciones, donaciones y cuotas de colaboradores o asociados recibidas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1º del artículo 6 de la Ley 49/2002 estarán exentos en la medida **en que no se destinen a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas**”*



Consulta DGT V0894-22:

Conclusión final:

*“Por último, las rentas derivadas de ingresos procedentes de cuotas de socios o benefactores, así como las subvenciones y becas recibidas, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1º del artículo 6 de la Ley 49/2002, letras b) y c), estarán exentas en la medida en que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta **o no se destinen a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas**, respectivamente”*



Régimen fiscal de las ENL en el IS

La determinación de la base imponible (artículo 8)

- En la base imponible del IS las ENL sólo incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

Las rentas derivadas de transmisiones realizadas en el ejercicio de una explotación económica no exenta también serán gravables (véase consulta vinculante DGT nº V2254-07).

- No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la LIS, los siguientes:
 - a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. ¿Qué ocurre con los <<gastos parcialmente imputables>>?
 - b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.
 - c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Régimen fiscal de las ENL en el IS

Tipo de gravamen, deducciones en cuota y obligación de declarar

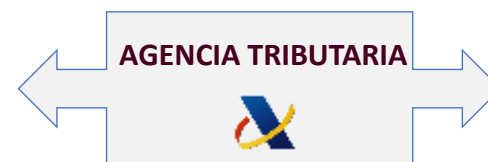
- El tipo de gravamen aplicable en el IS a las ENL de la Ley 49/2002 será del 10%.
- A las ENL les resultará de aplicación el conjunto de deducciones por inversiones previstas en la LIS.
- Las ENL estarán obligadas a declarar por el IS (modelo 200) la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.
- Las ENL de la Ley 49/2002 quedan fuera de la tributación mínima del 15%.
- Revisar si tiene obligación de realizar pagos fraccionados en alguna de las dos modalidades (art. 40.2 y 3 de la LIS).

Régimen fiscal de las ENL en el IS

Obligaciones formales: régimen Ley 49/2002 vs régimen entidades parcialmente exentas

ENL parcialmente exentas (art. 9.3 LIS)

- LLEVANZA DE CONTABILIDAD
- CUENTAS ANUALES (Obligación de depositar en plazo)
- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (MODELO 200)
– Excepción de presentación puede aplicar
- PAGOS FRACCIONADOS –
Excepción de presentación puede aplicar

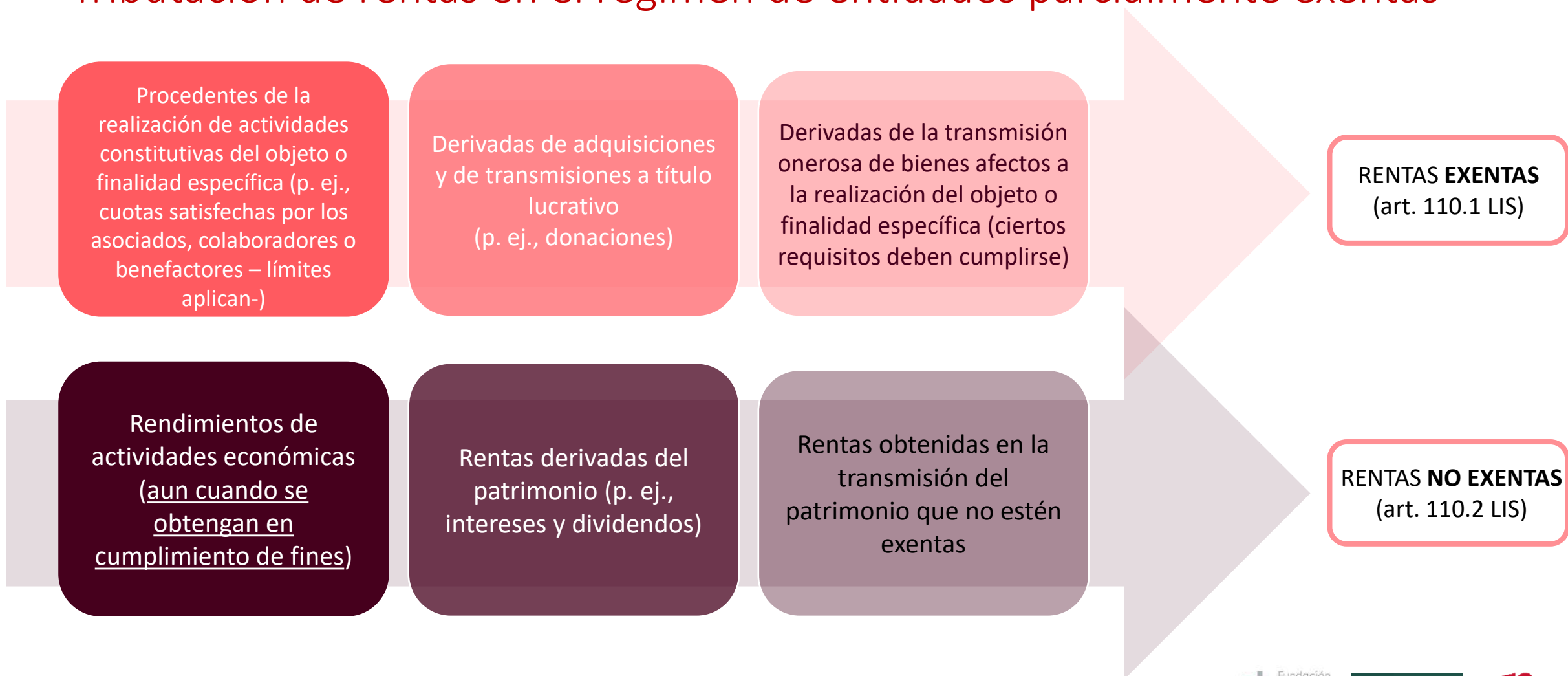


ENL de la Ley 49/2002

- LLEVANZA DE CONTABILIDAD
- CUENTAS ANUALES (Obligación de depositar en plazo)
- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (MODELO 200)
- MEMORIA ECONÓMICA (LEY 49/2002)
- PAGOS FRACCIONADOS -
Excepción de presentación puede aplicar

4. Impuesto sobre Sociedades (IS) de las ENL en el régimen de entidades parcialmente exentas

Tributación de rentas en el régimen de entidades parcialmente exentas



¿Y si la explotación económica es gratuita?

Consulta DGT V0485-11:

Una asociación sin ánimo de lucro, cuyo objeto social consiste en la organización de eventos culturales, tales como representaciones teatrales, conciertos o exposiciones, tiene como actividad exclusiva la organización de una serie de actuaciones musicales y teatrales gratuitas, sin cobrar precio alguno al público asistente.

Las actuaciones se pueden financiar con patrocinio de entidades privadas o vía subvenciones concedidas por instituciones públicas.

ASOCIACIÓN DE
CARÁCTER SOCIAL



El régimen de entidades parcialmente exentas: ámbito objetivo

Actividades económicas coincidentes con fines: casos reales con la actual LIS

Consulta DGT V1795-16:

Una asociación tendrá como finalidad realizar una serie de encuentros de larga duración y de fines de semana, de entre 30 y 60 personas, a fin de organizar, gestionar, promover y practicar la vida comunitaria entre familias, basada en determinados valores cristianos.

La financiación de la actividad ordinaria de la asociación se efectuará mediante el abono de cuotas por parte de los asociados.

Durante los días de convivencia, la asociación proveerá de alimentos y productos de limpieza e higiene a los asistentes a las mismas. La actividad asociativa ordinaria estará restringida a los socios de la entidad y, en ningún caso, se desarrollará como una actividad económica, siendo los mismos asociados los que, de forma voluntaria, efectuarán las tareas necesarias para un buen funcionamiento de las convivencias.

ASOCIACIÓN
CRISTIANA



El régimen de entidades parcialmente exentas: ámbito objetivo

Actividades económicas coincidentes con fines: casos reales con la actual LIS

Consulta DGT V1438-24:

Una asociación sin ánimo de lucro tiene como fin social crear piezas de artesanía realizadas por voluntarios y/o socios, restaurar piezas de artesanía y, en definitiva, restaurar artículos a fin de evitar su desecho y evitar un perjuicio para el medioambiente.

La asociación se dedica a vender los productos de artesanía mencionados en distintos mercadillos para conseguir financiación con la que sostener sus labores. Estos ingresos no persiguen ningún fin lucrativo, sino únicamente sostener la actividad de la asociación.

ASOCIACIÓN DE
ARTESANÍA



5. Los tributos locales en la Ley 49/2002. Obligaciones formales

Régimen fiscal de las ENL en los tributos locales (i)



Régimen fiscal de las ENL en los tributos locales (ii)

Obligaciones formales a tener en cuenta



La aplicación de las exenciones en tributos locales está condicionada a que la ENL comunique al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen de la Ley 49/2002 y al cumplimiento de los requisitos del artículo 3



¿Cómo debe hacerse la comunicación?

IBI

IIVTNU

IAE

- Opción: dirigida al Ayuntamiento competente por razón de la localización del inmueble
- Renuncia: dirigida al Ayuntamiento competente por razón de la localización del inmueble

- Opción: se entiende realizada con la presentación del modelo 036
- Renuncia: se entiende comunicada la renuncia con la presentación del modelo 036

6. Breve repaso incentivos fiscales al mecenazgo: donaciones y convenios de colaboración vs patrocinio

Tratamiento fiscal en sede de la empresa y de la ENL

Tratamiento fiscal en sede de la empresa (donante)

	Donación pura, simple e irrevocable	Convenio de colaboración (art. 25 Ley 49/2002)	Contrato de patrocinio
Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades	Gasto fiscalmente no deducible / deducción del 40-50% en cuota íntegra	Gasto fiscalmente deducible	Gasto fiscalmente deducible
Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido	Donación dineraria: no sujeto al IVA Donación en especie: revisar autoconsumo y aplicación tipo 0%	No sujeto al IVA	IVA soportado (revisar régimen deducción)

Tratamiento fiscal en sede de la empresa y de la ENL

Tratamiento fiscal en sede de la entidad no lucrativa (donataria)

	Donación pura, simple e irrevocable	Convenio de colaboración (art. 25 Ley 49/2002)	Contrato de patrocinio
Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades	Renta exenta	Renta exenta	Renta exenta
Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido	Donación dineraria: no sujeta al IVA Donación en especie: revisar aplicación tipo 0%	No sujeto al IVA	Emitir factura repercutiendo IVA (21%)

7. El compliance por parte de las entidades no lucrativas a los efectos del IVA: puntos clave a revisar

IVA: la entidad no lucrativa como empresario o profesional

- Los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA **son de aplicación general** y, por tanto, aplicables a una entidad no lucrativa cuando:
 - Ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios;
 - a título oneroso.
- Si la entidad no lucrativa realiza exclusivamente operaciones a título gratuito no será empresario o profesional a efectos del IVA. La gratuidad de las operaciones ha de entenderse como indicativa de la **ausencia de contraprestación** para las mismas (cuidado con las subvenciones).
- Cuando realice operaciones a título oneroso, sí será empresario o profesional, pudiendo realizar operaciones sujetas y no exentas, sujetas pero exentas y no sujetas al IVA.

Si la entidad realiza actividades sujetas y no sujetas (entiéndase no comerciales / económicas) al mismo tiempo, tendrá que ser capaz de poder diferenciar entre ambas a efectos de poder deducir el IVA soportado.

IVA: check-list básico a realizar por las entidades no lucrativas



¿Realiza todas las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios **exclusivamente a título gratuito**? Si recibe **subvenciones**, ¿se ha revisado bien que no sean vinculadas al precio o una contraprestación encubierta?

Si la ENL **no** es empresario o profesional:

¿Compra bienes que se transportan desde otro Estado miembro a efectos del IVA?

¿Adquiere servicios prestados por empresarios establecidos en la Comunidad o fuera de la Comunidad?

Tener en cuenta supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.3º de la Ley del IVA

Si la ENL actúa como empresario o profesional:

¿Le aplica alguna exención limitada del artículo 20 de la Ley del IVA?

Régimen de deducción. ¿Es una entidad dual?

Llevanza de libros registro, obligaciones de facturación, presentación de autoliquidaciones y de declaraciones informativas. Obligaciones censales y el ROI

La donación de productos con base imponible y tipo cero (arts. 79.Tres.3º y 91.Cuatro Ley del IVA)

Requisito objetivo

- Entregas de bienes (donaciones) a entidades sin ánimo de lucro que los destinarán a los fines de interés general que desarrollen (artículo 3.1º Ley 49/2002)



Requisito subjetivo (destinatario)

- Entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002
- ¿Aplica también a las donaciones en favor de una Administración Pública o la Iglesia Católica?



Para operaciones devengadas desde 10/4/2022



Base imponible cero

(se presume que ha habido un deterioro total del producto donado)

Tipo impositivo 0%



¿Era necesario regular una base imponible y un tipo cero? ¿No era suficiente con una de las dos medidas?

La donación de productos con base imponible y tipo cero

Consulta DGT V1494-24:

Entidad a la que se refiere la Disposición Adicional Quinta de la Ley 49/2002 (Cruz Roja Española y Organización Nacional de Ciegos Españoles) recibe donaciones de bienes y pregunta si le puede resultar de aplicación la base imponible y el tipo cero a efectos del IVA.

Consulta DGT V1709-22:

Entidad que presta servicios de asistencia social y está incluida en el artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado el 3 de enero de 1979, que recibe donaciones de productos de diversa índole.

Régimen de deducción de una entidad no lucrativa: principios generales

Requisitos para la deducción del IVA soportado

➤ El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado exige:

- Que la entidad tenga la consideración de empresario o profesional (artículo 5 Ley del IVA).
- Que se cumplan determinados requisitos formales.
- Que los bienes y servicios se utilicen para la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción (p. ej., sujetas y no exentas al IVA).

Art. 92.Dos Ley del IVA:

«El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.»

Art. 94.Uno Ley del IVA:

«Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: (...)»

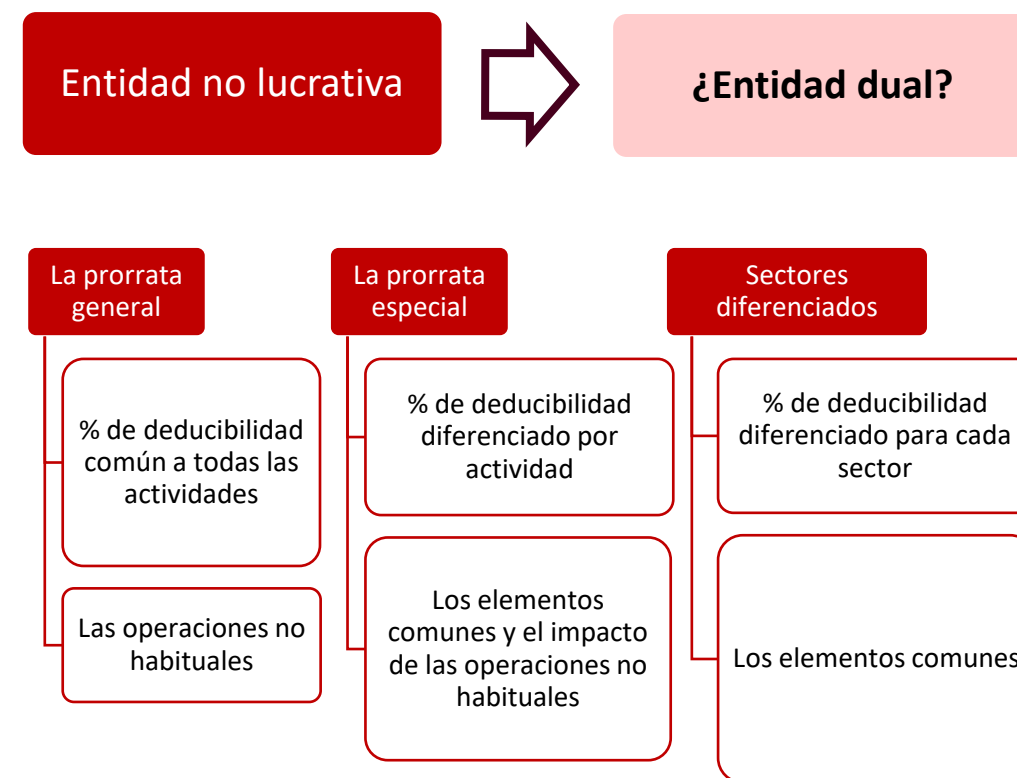
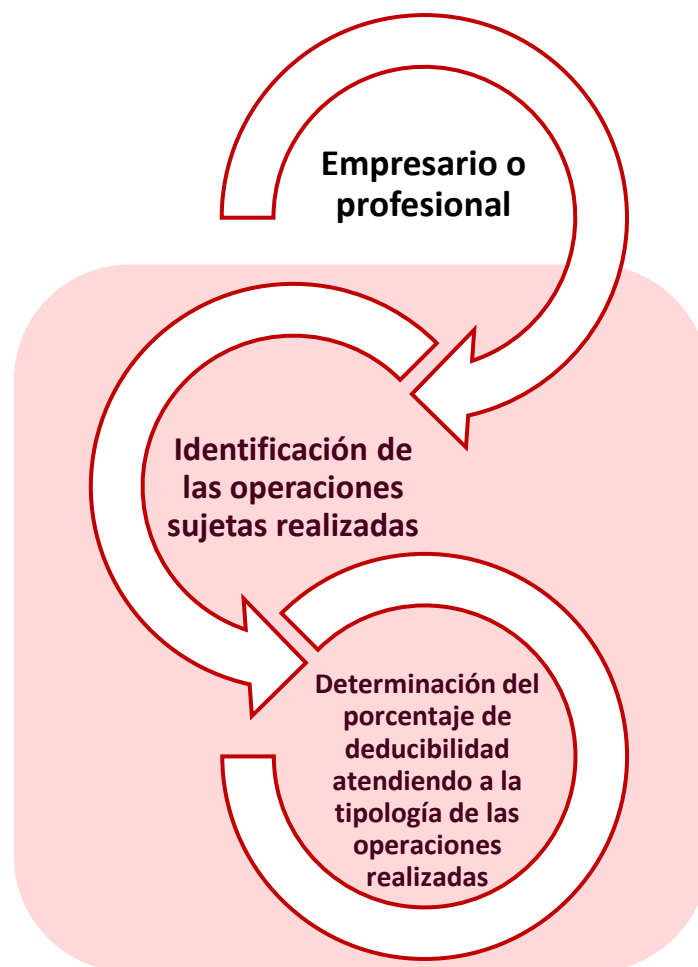
Art. 95.Uno Ley del IVA:

«Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.»

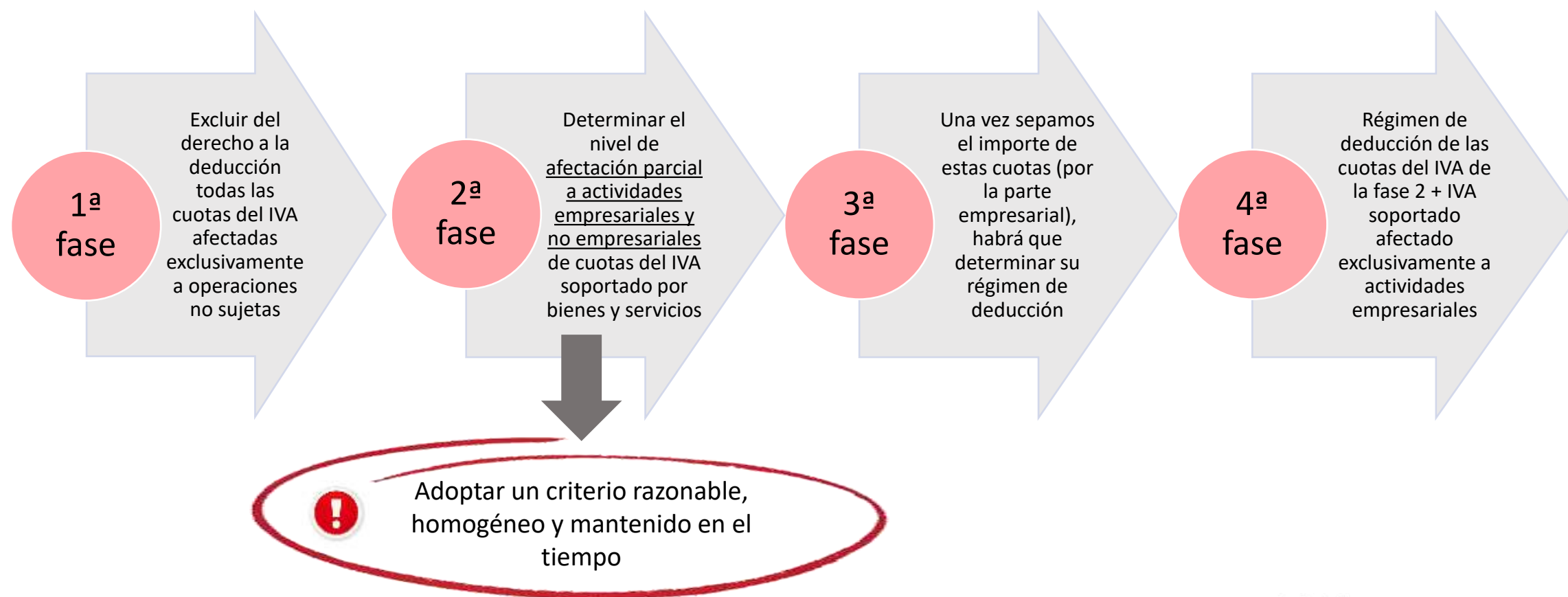
Art. 168 Directiva 2006/112/CE:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes.»

Los principios generales de deducibilidad del IVA soportado aplicables a una entidad no lucrativa

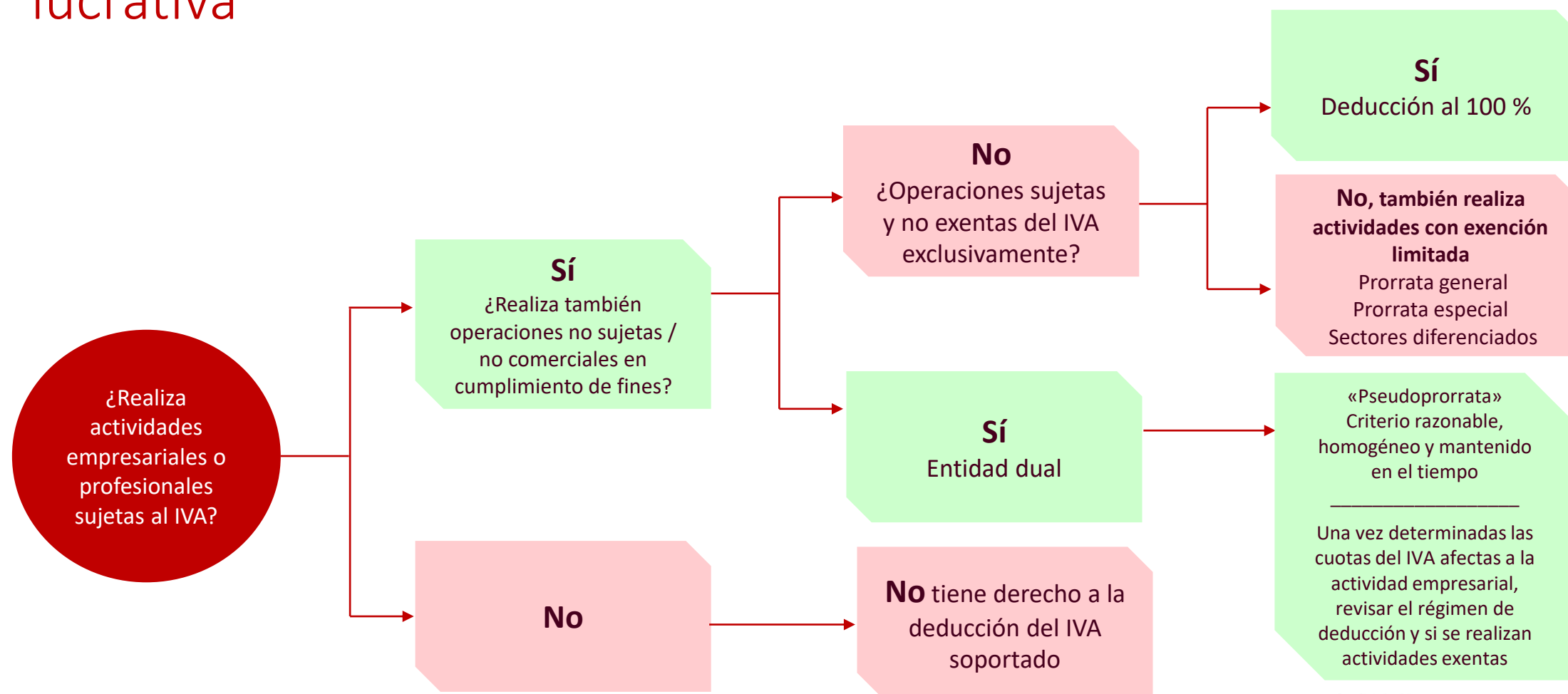


La entidad dual: la determinación de la deducción del IVA soportado por fases*



* Véanse, por ejemplo, las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos núm. V2353-10, V1653-16, V0370-19 y V2087-21.

Esquema de deducibilidad del IVA soportado por una entidad no lucrativa



Obligaciones formales a efectos del IVA: resumen

1 Obligaciones contables y registrales



2 Presentación de declaraciones



3 Obligaciones en materia de facturación



El régimen de facturación en las entidades no lucrativas por actividades y operaciones gratuitas: ideas principales



- Las entidades no lucrativas tienen obligación de expedir y de remitir factura por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 1 del Reglamento de Facturación).
- A los efectos del Reglamento de Facturación no existe deber de expedir factura en las actividades y operaciones realizadas de forma gratuita que se entiendan que no están sujetas al IVA porque están al margen del impuesto. Por el contrario, sí habrá obligación en caso de un autoconsumo sujeto al IVA.
- Las entidades no lucrativas que no actúen como empresarios o profesionales tienen derecho a tener las facturas expedidas a su nombre por los bienes y servicios recibidos (artículo 2.2.f) del Reglamento de Facturación).
- El artículo 3.1 del Reglamento de Facturación exceptiona la obligación de emitir factura, salvo en los supuestos contenidos en el artículo 2.2, para determinadas operaciones exentas del IVA en virtud del artículo 20 de la Ley del IVA (**excepciones aplican**).

Podrá no ser obligatoria la expedición de factura en las exenciones limitadas por educación, servicios sociales, culturales y deportivos, o para la exención de las cuotas de asociaciones.

Novedades en materia de facturación que se avecinan y que deberían tener en cuenta las entidades no lucrativas

Ley crea y crece (Ley 18/2022, de 28 de septiembre)

Facturación electrónica
obligatoria



«Todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales»



¿Entrada en vigor?

Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre por el que se aprueba el reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación

Adaptación sistemas de
facturación a nivel
informático al Reglamento



«Las entidades parcialmente exentas a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la misma Ley estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas del Impuesto.»



Fecha límite adaptación
30/6/2025

Muchas gracias por su atención



hector.deurrutia@cuatrecasas.com

alicia.lopez@cuatrecasas.com



93 290 55 00

El contenido de esta sesión formativa y el documento que lo acompaña es una recopilación de información jurídica elaborado por los ponentes en la fecha señalada. La información o comentarios que se incluyen no constituyen asesoramiento jurídico alguno, ni serán objeto de actualización posterior a dicha fecha.