

LA EXENCIÓN EN EL IVA PARA LAS ENTIDADES SIN
ÁNIMO DE LUCRO. PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN
Y CALIFICACIÓN RESPECTO DE LOS CONCEPTOS QUE
INTEGRAN EL ARTÍCULO 20. UNO. 12 DE LA LEY DEL IVA

*VALUE ADDED TAX EXEMPTION FOR NON-PROFIT ENTITIES.
THE ISSUE OF LEGAL INTERPRETATION AND LEGAL
QUALIFICATION REGARDING THE CONCEPTS INCLUDED
IN THE ARTICLE 20.ONE.12 OF THE VALUE ADDED TAX L*

MÓNICA GARCÍA FREIRÍA*

Recepción: 24/6/2017 - Aceptación: 19/7/2017

* Doctoranda del área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo. Becaria predoctoral de la Xunta de Galicia. Email: mogarcia@uvigo.es.

RESUMEN

El artículo 20. Uno.12 de la vigente Ley del IVA regula una exención prevista para los organismos o entidades sin ánimo de lucro. Sin embargo, no se aprecia en su articulado una definición de lo que se consideran entidades sin fines lucrativos. De esta indefinición legal (a nivel tanto interno como europeo) surge la problemática de qué han de considerarse entidades sin fines lucrativos, así como si dicho concepto coincide con el que ofrece la legislación mercantil o nos encontramos, por el contrario, ante un concepto tributario autónomo.

De todas estas cuestiones interpretativas y de calificación nos ocuparemos a lo largo del presente estudio. Y junto a ello se analizarán también otros conceptos incluidos dentro de la citada exención que exigen una labor interpretativa en aras a determinar los límites reales del precepto.

PALABRAS CLAVE: Calificación, entidades sin ánimo de lucro, exención tributaria, impuesto sobre el valor añadido, interpretación.

ABSTRACT

Article 20. One.12 from the current Value Added Tax Law regulates an exemption planned for the organisms or non-profit entities. Nevertheless, a definition of what are considered non-profit entities is not appreciated on its articles. As a consequence of such a lack of legal definition (at internal and European level) arises the following issue: what should be considered non-profit entities? And, does that concept coincide with the one used in commercial law or, otherwise, are we faced with and only-tax concept?

We are going to focus on all these questions related to legal interpretation and categories under law all through the present study. And all together, it will be analyzed some other concepts that require a legal interpretation included in the aforementioned exemption, for the sake of determining the real extension and limits of the legal norm.

KEY WORDS: Category under law, legal qualification, non-profit entities, tax exemption, Value Added Tax.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE EXENCIÓN TRIBUTARIA EN NUESTRA DOCTRINA. 2.1. Sobre la naturaleza de la exención del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA. 2.2. Requisitos exigidos por el precepto. 3. CUESTIONES INTERPRETATIVAS EN TORNO AL PRECEPTO Y SU CONCRECIÓN A TRAVÉS DE LA DOCTRINA DE NUESTROS TRIBUNALES Y DEL TEAC. 3.1. La forma jurídica como requisito exigido por el precepto. 3.2. Sobre el objeto del organismo o entidad. 3.3. La ausencia de ánimo de lucro. 4. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES. 5. BIBLIOGRAFÍA.

CONTENTS: 1. INTRODUCTION. 2. BASIC APPROACHES TO THE CONCEPT OF TAX EXEMPTION IN OUR DOCTRINE. 2.1. On the nature of the exemption regulated at the article 20.One.12 of the Value Added Tax Law. 2.2. Requirements by the precept. 3. THE ISSUE OF LEGAL INTERPRETATION REGARDING THE CONCEPTS INCLUDED IN THE ARTICLE AND THEIR CONCRETION BY THE PRECEDENTS SETTLED BY OUR COMMUNITY OR NATIONAL COURTS AND THE SPANISH "TEAC". 3.1. The legal form as requirement by the precept. 3.2. The object of the organism or entity. 3.3. The absence of profit motive. 4. CONCLUSIONS AND FINAL CONSIDERATIONS. 5. BIBLIOGRAPHY.

1 INTRODUCCIÓN

En virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido se regula una exención destinada a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades sin ánimo de lucro siempre que se realicen para la consecución de sus finalidades específicas y que los beneficiarios de tales operaciones no perciban contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Asimismo, los objetivos de tales entidades han de ser de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

Por lo tanto el citado artículo, así como su correspondiente regulación reglamentaria, son transposición de lo dispuesto en el artículo 13 de la anteriormente vigente VI Directiva y de los artículos 131 a 137 de la actual Directiva 2006/112/CE. En concreto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea había interpretado este artículo 13 de la Sexta Directiva¹, considerando que en el ámbito de un

¹ Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates Ltd, asunto C-498/03 en la que se señalaba que "la sujeción al IVA de una determinada prestación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional. En otras palabras, las exenciones son conceptos autónomos de derecho comunitario y, por tanto, aun cuando los Estados Miembros puedan establecer determinadas condiciones en su aplicación, no cabe afectar a su naturaleza y calificación".

impuesto armonizado como el IVA y, dentro de éste en el de las exenciones, nos encontramos ante conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben definirse para toda la Comunidad.

En este sentido resulta ser de especial importancia el artículo 132, apartado uno, letra l) de la Directiva 2006/112/CE, precepto incluido dentro del Capítulo 2 de su Título IX, dedicado a las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general cuyo objeto es garantizar una aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva en todos los Estados miembros².

Partiendo del nivel comunitario, para poder comprender el alcance de la citada exención es necesario poner en relación los conceptos que configuran la misma en el ámbito tributario interno con la regulación contenida en otras leyes, buscando de este modo la coherencia dentro del Ordenamiento.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a diferencia de la ya derogada Ley de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada de actividades de interés general, sólo regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos pero no aborda el régimen común civil y administrativo de dichas entidades. En ella se regulan las exenciones y demás beneficios tributarios de esas entidades en diferentes tributos, así como los incentivos fiscales al mecenazgo. No obstante, no se aprecia en su articulado una definición de lo que han de considerarse entidades sin fines lucrativos. De forma que tanto esta Ley como la Ley del IVA no contienen una definición expresa de “organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa”. Lo mismo ocurre con la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, el concepto de Fundación aparece definido en el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Se consideran como tal “*las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*”. No obstante, dicha definición resulta bastante incompleta y, reconociendo su utilidad, la misma no sería sin embargo aplicable a otros organismos sin finalidad lucrativa que hayan adoptado otra forma jurídica distinta a la Fundación.

Dada esta situación de partida se plantea un problema de aplicación del Derecho. Y más concretamente, un problema de interpretación pero también de calificación respecto de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley del

² En el citado precepto se indica que los Estados miembros eximirán, entre otras, las siguientes operaciones: “las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia”(sic.).

IVA. Para poder comprender qué definición ha de darse a los conceptos que se incluyen en el citado precepto puede resultar necesario acudir a la definición que se le da a éstos en otras ramas de nuestro Ordenamiento jurídico (especialmente en el ámbito civil-mercantil). Aunque también podría pensarse que el legislador tributario ha pretendido dar a dicho concepto una definición autónoma, creando de este modo un concepto tributario propio.

No obstante, como ya señaló en su momento el profesor FERREIRO LAPATZA, la capacidad delimitadora de una norma depende, en cierto modo, del rigor con que en ella se utilicen los conceptos y términos técnicos elaborados por la Ciencia del Derecho; de forma que *“el lenguaje técnico-jurídico a utilizar en el ámbito tributario ha de alejarse lo menos posible del lenguaje técnico-jurídico utilizado en el resto del ordenamiento para procurar la imprescindible coherencia del conjunto”*³.

2 APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE EXENCIÓN TRIBUTARIA EN NUESTRA DOCTRINA

La formulación de un concepto de exención en el ámbito tributario viene de la mano del profesor SÁINZ DE BUJANDA que lo definió como *“una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva —al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas— y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos”*⁴.

Dichas normas de exención, siguiendo al profesor, no se limitan a recortar el ámbito del impuesto señalando los hechos y las personas sujetas sino que excluyen o eliminan de dicho ámbito a determinados supuestos o personas de forma que la norma se dirige a liberar del cumplimiento de la obligación tributaria nacida a determinadas personas o respecto a ciertos supuestos de hecho⁵.

En cualquier caso, no procede calificar a las exenciones como un privilegio sino como un instrumento técnico del tributo⁶. Tampoco se puede decir que es-

³ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 104, año 1999, pág. 672.

⁴ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en Hacienda y Derecho, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 465.

⁵ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. (...)”opus cit., pág. 431.

⁶ En dicho sentido se pronuncia PONT CLEMENTE, J.F.: La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA), EDERSA, Madrid, 1986, pág. 5.

temos ante una norma excepcional, sino que los preceptos que establecen exenciones pueden considerarse especiales en cuanto que su efecto desgravatorio sólo recae sobre supuestos específicos⁷.

Y como señala PONT CLEMENTE, entre otros, no existe exención sin un hecho imponible previo, ni puede declararse exento lo que antes no ha sido declarado sujeto⁸.

Asimismo es necesario distinguir entre dos supuestos en apariencia afines como son la exención y la no sujeción. Mientras que la no sujeción es el resultado interpretativo de una sola norma, la exención deriva de la confluencia de dos normas distintas: por un lado la que determina la sujeción y, por otro, la que establece los supuestos de exención⁹.

Como expresa HERRERA MOLINA, para la doctrina resulta difícil incardinar este instituto en una categoría jurídica concreta de forma que algunos la han calificado como acto administrativo, otros como situación jurídica subjetiva¹⁰ y, finalmente, existe una corriente doctrinal mayoritaria que la califica como norma. Para el citado autor, “*la exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desgravatorio especial*”¹¹.

Se puede concluir, por tanto, que la exención tiene naturaleza normativa. No obstante, más que norma de exención en sentido estricto algún sector doctrinal prefiere hablar de técnica configuradora del tributo o de meros preceptos que de-

⁷ Sobre las diferentes críticas al concepto de exención como norma excepcional véase HERRERA MOLINA, P.M.: *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, Madrid, año 1990, págs. 210 a 212.

⁸ Véase PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria* (...) opus cit., pág. 21: “*Toda exención hace referencia a un hecho que la norma ha acotado como susceptible de generar la obligación tributaria. Y hace referencia a él de manera que tal hecho, al producirse bajo determinadas circunstancias, que cuida de definir la norma de exención, queda sometido a un régimen nuevo caracterizado por el no nacimiento de la obligación tributaria en las exenciones razione materiae o por la exoneración de determinados sujetos, independientemente de lo que ocurra con los otros obligados al pago, en las exenciones razione personae*”.

⁹ *Ibidem*, pág. 21. Para un conocimiento más exhaustivo sobre las distinciones entre exención y no sujeción puede consultarse también HERRERA MOLINA, P.M.: *La Exención Tributaria* (...) opus cit., págs. 36 y ss.

¹⁰ Se manifiesta en contra de esta forma de entender la exención, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: [*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Editorial Tecnos, Madrid, año 1988, pág. 114] cuando afirma que “*la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos a las exenciones se encuentra con el grave obstáculo de que en éstas no hay una situación jurídica individualizada constituida para satisfacer un interés del particular. Al contrario, cabe entenderlas como una forma de imposición a través de la cual el tributo persigue cubrir determinadas necesidades sociales o incluso de justicia financiera, y en atención a ellas el legislador estima oportuno dar un alcance o un contenido diferente al deber de contribuir*”. De este modo el particular no ostentaría un derecho subjetivo o una situación jurídica individualizada frente a la Hacienda Pública, además de que en materia de exenciones no existen derechos adquiridos.

¹¹ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: *La Exención Tributaria* (...) opus cit., pág. 60.

limitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo. En base a que “*estas disposiciones exoneradoras no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible*”¹².

2.1. Sobre la naturaleza de la exención del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA

A pesar de que se ha ofrecido ya una definición de exención con carácter general, la exención prevista en el precepto citado *ut supra* presenta ciertas peculiaridades o características específicas que es necesario poner de relieve.

La Ley del IVA regula por un lado aquellas exenciones que afectan a las operaciones interiores y, por otro, las referentes a las importaciones y exportaciones. Dentro de las primeras se pueden distinguir tres categorías: aquellas exenciones de interés general, las exenciones técnicas y, finalmente, una tercera categoría que agrupa exenciones cuya motivación responde a diversas causas.

Evidentemente, el precepto objeto de estudio regula un tipo de exención que responde a la categoría de exenciones por razones de interés general que se hallan reguladas en el artículo 20.Uno de la Ley del IVA. Estamos ante exenciones muy distintas que tienen que ver con aspectos tan diversos como la educación, la sanidad, actividades culturales deportivas, actividades sociales,... etc.

En cualquier caso, todas ellas son “*exenciones tributarias en el sentido jurídico estricto (...), pues atienden al principio de capacidad económica para reducir la tributación de determinadas actividades en base al interés general*”¹³.

Algunos afinan un poco más y clasifican a las exenciones del artículo 20.Uno. en sus apartados 6 y 12 de la Ley del IVA como exenciones que se aplican a las entidades sin ánimo de lucro por los servicios prestados a sus asociados o miembros, en contraposición a las exenciones concretas reguladas en el IVA aplicables con carácter general, y junto a las anteriores, a las entidades sin ánimo de lucro como son las relativas a la prestación de servicios de asistencia social (*ex.* artículo 20.Uno.8 LIVA), a los servicios directamente relacionados con las actividades deportivas o de educación física (*ex.* artículo 20.Uno.13 LIVA) y, por último, para las entidades que realizan actividades culturales (*ex.* artículo 20.Uno.14 LIVA)¹⁴.

¹² *Ibidem*, pág. 83.

¹³ Cfr. PONT CLEMENTE, J.F.: La exención tributaria (...) opus cit., pág. 158.

¹⁴ Véase al respecto, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos), CEF, Madrid, 2002, págs. 93 y 108. En el mismo sentido vid. GARCÍA- MAURINO BLANCO, E. et al.: Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, año 2004, págs. 343 y ss.

Sin perjuicio de que todas ellas tienen la consideración de exenciones que se conceden para la protección de intereses de carácter general.

Asimismo, las exenciones previstas en la Ley del IVA se clasifican a su vez en exenciones plenas y exenciones limitadas. Mientras que las plenas permiten la deducción del IVA soportado, las limitadas no lo permiten que son las que afectan, en general, a las entidades sin ánimo de lucro.

No obstante, para que sea posible la aplicación de la citada exención es necesario que, efectivamente, estemos ante un sujeto pasivo del IVA.

La exención es el resultado de la aplicación combinada de dos normas, la que determina la sujeción y la que establece el supuesto de exención¹⁵. De tal modo que en la presente exención que está siendo objeto de estudio debe existir una norma previa que determine la sujeción al impuesto.

En este sentido los entes sin ánimo de lucro son sujetos pasivos del IVA ya que el hecho de carecer de finalidad lucrativa no es relevante a efectos del funcionamiento del impuesto. A tenor de lo establecido en el artículo 4. Tres de la Ley del IVA, la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales los que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (*ex. artículo 5.uno.a*) de la Ley del IVA).

Sin embargo, en el presente supuesto de exención se establece por el precepto que los beneficiarios de tales operaciones (entiéndase, los propios miembros de los organismos o entidades sin ánimo de lucro) no podrán percibir contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos, estableciéndose así la onerosidad de la operación en base a las cuotas de sus asociados.

Por el contrario, cuando una Fundación o cualquier otra entidad sin ánimo de lucro realiza actividades destinadas a la consecución de fines de interés general con cargo a donaciones, subvenciones u otros recursos económicos procedentes de donantes privados o públicos que no tienen derecho a recibir nada a cambio de dichas aportaciones, la entidad no se considerará sujeto pasivo del IVA ya que su actividad no tiene el carácter de económica a efectos del impuesto¹⁶.

En este sentido, algún autor considera que es posible distinguir entre “*entidades sin ánimo de lucro que sólo operan gratuitamente en el cumplimiento de sus fines fundacionales*” en cuyo caso no serán sujetos pasivos del tributo y, por otro lado, “*entidades que en el cumplimiento de sus fines realicen actividades econó-*

¹⁵ Y más concretamente señala LOZANO SERRANO, C.: [Exenciones tributarias y derechos adquiridos (...) opus cit., pág. 18] que “el mecanismo jurídico merced al cual se alcanza este resultado es el de una norma que enerva los efectos de la realización del presupuesto de hecho del tributo”.

¹⁶ Véase al respecto CALVO VÉRGEZ, J.: *El IVA en las entidades sin fin de lucro*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pág. 32.

micas por las que cobren un precio menor del de mercado". Asimismo, existen también entidades cuyo objeto social coincide con el objeto de sus actividades empresariales y actúan con precios cercanos al de mercado por lo que podrán acogerse a la exención en el IVA. Y, por último, estarían aquellas "*entidades que realizan su actividad fundacional gratuitamente y además ejercen una actividad económica desvinculada de la misma con el objeto de que los ingresos de la misma sirvan de fuente de financiación para el cumplimiento de sus fines de interés general*" en cuyo caso habrá que acudir a la regla de la prorrata¹⁷. Por lo tanto, no en todos estos supuestos será aplicable la exención objeto de estudio.

A tenor de lo ya expuesto, para que una entidad sin ánimo de lucro pueda acogerse a la exención del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA, debe estar sujeta previamente al citado impuesto como si de un empresario o profesional se tratase¹⁸.

2.2. Requisitos exigidos por el precepto

Antes de entrar a valorar los problemas interpretativos existentes dentro del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA se hace preciso deslindar todos aquellos elementos y conceptos que lo integran a modo de recapitulación.

En numerosas resoluciones del TEAC se ha establecido que el precepto objeto de estudio exige dos tipos de condiciones o requisitos para el reconocimiento de la exención prevista en dicho artículo¹⁹.

Por un lado nos encontramos con requisitos subjetivos o de estado que han de cumplir los sujetos pasivos. Y, en concreto, tales requisitos serían la condición de entidad legalmente reconocida, además de que tal entidad no puede poseer finalidad lucrativa y, por último, sus objetivos deben ser de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica. Como ha señalado en numerosas ocasiones el Tribunal Supremo, dicha exención se encuentra "*vinculada al carácter interno de las prestaciones propias de fines cívicos, sólo retribuidas con las cuotas de los miembros de la entidad legalmente reconocida y sin ánimo de lucro*"²⁰.

En concreto han de analizarse separadamente los tres elementos que integran este requisito subjetivo: el reconocimiento legal vendría dado por el hecho de que la entidad figure inscrita en el correspondiente Registro de Asociaciones; la ausencia de finalidad lucrativa se podrá inferir de lo establecido en sus Estatutos

¹⁷ Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: El IVA en las entidades no lucrativas (...) opus cit., pág.14.

¹⁸ Sobre esta cuestión señala BLÁZQUEZ LIDOY, A.: [El IVA en las entidades no lucrativas (...) opus cit., pág. 10] que "cuando un impuesto que trata de gravar el consumo generado en el tráfico empresarial se aplica a entidades que carecen del ánimo de lucro propio de las actividades típicamente mercantiles la mecánica del IVA pierde consistencia".

¹⁹ Véase, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007 (JT\2007\949).

²⁰ Así se establece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998 (RJ 1998/3935).

y, por último, la cuestión de mayor controversia tiene que ver con el hecho de que los objetivos de la entidad puedan encuadrarse dentro de los enumerados de manera taxativa en el precepto.

Por otra parte se encuentran los requisitos de actividad en el sentido de que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios deben efectuarse directamente a sus miembros y, además, por dichas operaciones no podrá percibirse contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los Estatutos de la entidad.

No obstante, aun cumpliéndose tanto los requisitos subjetivos como los de actividad, la exención está condicionada al cumplimiento del principio de neutralidad del IVA y así lo reconoce la Ley cuando condiciona la concesión de la exención a que no sea susceptible de producir distorsiones en la competencia²¹.

3 CUESTIONES INTERPRETATIVAS EN TORNO AL PRECEPTO Y SU CONCRECIÓN A TRAVÉS DE LA DOCTRINA DE NUESTROS TRIBUNALES Y DEL TEAC

A continuación se llevará a cabo un estudio individualizado de cada uno de los elementos que integran la exención objeto de estudio, tanto desde el punto de vista de nuestra doctrina, como desde la interpretación que hacen de los mismos los Tribunales y el TEAC. Sin embargo, previamente a este análisis, se hace imprescindible resaltar algunas cuestiones interpretativas de relevancia que permitirán comprender mejor la problemática que gira en torno al artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA.

Siguiendo a VANONI²² se pueden distinguir tres clases de interpretación según la relación existente entre el texto de la ley y el sentido que el intérprete atribuye a la norma: una interpretación declarativa o literal, una restrictiva y, por último, una interpretación extensiva cuando se considera que la fórmula del precepto no expresa plenamente la idea que la informa.

La interpretación extensiva, por cuanto es la que aquí más nos interesa, no constituye una extensión del precepto legal más allá de la norma, sino que se trata de identificar la efectiva voluntad de la ley (es teleológico- finalista).

²¹ Véase, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007 (JT\2007\949) donde se señalaba que en una entidad si los servicios en cuestión o las entregas de bienes propios de su actividad empresarial constituyen una actividad que concurre con el objeto a su vez de entidades con ánimo de lucro “su exención produciría una notable distorsión de la competencia; quedaría sin gravamen una actividad por el mero hecho de que sea prestada por una organización patronal, mientras que la misma actividad, en el caso de que se contratara su prestación con una entidad mercantil, quedaría gravada con la correspondiente cuota de IVA”.

²² Vid. VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Obras básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales- Ministerio de Hacienda, año 1973, pág. 335.

A pesar de que durante bastante tiempo se consideró que las normas que establecían exenciones no eran susceptibles de interpretación extensiva, en la actualidad la doctrina y la jurisprudencia han aceptado que las normas tributarias y las que regulan exenciones sean susceptibles de ésta. Ya que en realidad lo que no sería posible es la aplicación analógica de la norma de exención²³.

Por otra parte, y teniendo en cuenta las fuentes de las que deriva la interpretación, podemos diferenciar siguiendo al citado autor entre interpretación auténtica, judicial y doctrinal. En el presente estudio nos centraremos especialmente en la interpretación que se le ha dado a los conceptos tanto por nuestra doctrina como por los órganos jurisdiccionales nacionales y comunitarios.

Hoy en día es pacífico en nuestra doctrina admitir que la interpretación de la norma tributaria se llevará a cabo con arreglo a los criterios generales admitidos en Derecho, como así viene a reconocer el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria que, a su vez, nos remite a lo dispuesto en el artículo 3.1 de nuestro Código Civil. Es decir, las normas de interpretación jurídico- financieras son las mismas que las que establece la teoría general del Derecho²⁴; y puesto que las normas que regulan las exenciones no son normas de carácter excepcional, éstas se habrán de interpretar con los mismos criterios y métodos que el resto de normas jurídicas²⁵. Además de que en la interpretación de la norma tributaria debe estar siempre presente como referente el principio de capacidad económica, y esto se aplica igualmente a la norma que regula la exención²⁶.

Dentro del artículo 12 LGT referido a la interpretación, cada uno de sus tres apartados hace referencia a una regla interpretativa distinta. En concreto interesa la regla contenida en el apartado 2 del citado precepto que hace referencia a los términos con un significado no unívoco.

En este sentido, los términos se interpretarán tal y como se definen en la normativa tributaria. Y cuando falte tal definición expresa, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda; en cuyo caso, la tarea de elección del sentido corresponderá al intérprete que, siguiendo los principios ge-

²³ Para una reflexión más profunda sobre la interpretación e integración de las leyes tributarias en general véase BERLIRI, A.: Principios de Derecho Tributario, Volumen I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, año 1964, págs. 89 y ss.

²⁴ Véase, entre otros, PONT CLEMENTE, J.F.: La exención tributaria (...) opus cit., pág. 87.

²⁵ Existe, siguiendo a PONT CLEMENTE, J.F. [La exención tributaria (...) opus cit., pág. 88] una corriente doctrinal amplia en la que destacan, entre otros, JARACH, BERLIRI, CALVO ORTEGA, ... según la cual en materia de interpretación de las normas tributarias constitutivas de exenciones no existen criterios interpretativos específicos.

²⁶ Como muy bien ha expresado LOZANO SERRANO, C.: [Exenciones tributarias y derechos adquiridos (...) opus cit., pág. 48] "no sólo existe deber de contribuir cuando hay que pagar el tributo, sino también cuando no hay que pagarlo en virtud de una exención". En este sentido, el principio de capacidad económica se considera fundamento también de las exenciones.

nerales propios del Ordenamiento tributario, concederá relevancia a uno u otro significado según proceda.

El mayor problema se presenta en el caso de conceptos jurídicos procedentes de otras ramas del Ordenamiento (civil o mercantil, fundamentalmente) que se incorporan a las normas tributarias²⁷. En este supuesto habrá que preguntarse qué significado deberá tener el concepto, si el mismo que tiene en la rama del ordenamiento del que procede o si estamos ante un concepto tributario autónomo²⁸.

No obstante, no hay ni supremacía ni subordinación del Derecho Tributario al Derecho Civil sino que en cada supuesto concreto el legislador tributario podrá acudir al concepto tal y como se define en el ámbito civil o, por el contrario, apartarse de esa presunción de interpretación coincidente cuando el principio de capacidad contributiva así lo exija.

En la mayor parte de los pronunciamientos que se han analizado en el presente estudio los Tribunales han llevado a cabo una interpretación teleológico-finalista del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA. Como bien ha señalado algún autor, *“sólo se resalta la finalidad de una medida desgravatoria cuando la letra del precepto que la establece no refleja la amplitud de su espíritu, de modo que la labor del intérprete conduce a un resultado extensivo”*²⁹.

Como conclusión puede señalarse que la interpretación de las exenciones, y en concreto también de la prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA, no se encuentra sometida a especiales criterios interpretativos. A su vez, dentro de los criterios interpretativos cobran especial importancia el elemento teleológico y el sistemático, dando lugar en muchas ocasiones a una interpretación extensiva.

En definitiva, se pretende conocer mediante el presente estudio el valor atribuible a los términos empleados por el legislador tributario en un supuesto como éste donde los conceptos que integran el precepto han sido elaborados con anterioridad en el contexto de una rama jurídica distinta. En tal supuesto estamos ante no

²⁷ Sobre esta cuestión viene a expresar RUIZ ALMENDRAL, V.: [El fraude a la Ley Tributaria a examen, Editorial Aranzadi, S.A., Navarra, año 2006 (1ª edición), pág. 34] que existen hasta tres posibilidades: la primera es que la norma tributaria acoja el concepto privado tal cual se define en el derecho privado; la segunda es que la norma tributaria asuma el concepto privado de una forma más o menos analógica, como una representación usual o manifestación más normal o frecuente de la capacidad económica que se pretende gravar, utilizando tal concepto como ejemplo y, por último, la tercera posibilidad es que la norma tributaria establezca conceptos tributarios propios.

²⁸ Véase MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Madrid, año 2015 (26ª edición), pág. 175. Los citados autores señalan que “la posibilidad de que el ordenamiento tributario califique autónomamente sus propios institutos ha sido expresamente aceptada por el Tribunal Constitucional español (...) en la que ha afirmado que el legislador fiscal es autónomo y no está obligado a acomodarse estrechamente a la legislación civil”.

²⁹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: La Exención Tributaria (...) opus cit., pág. 220.

sólo un problema de interpretación sino también de calificación jurídica, ambos dentro del procedimiento de aplicación del Derecho.

De la posible calificación de la entidad como organismo sin finalidad lucrativa dependerá la posibilidad de poder acogerse o no a la norma de exención, lo que pone de manifiesto no sólo la necesidad de la labor interpretativa sino también de su correcta calificación.

3.1. La forma jurídica como requisito exigido por el precepto

Algún sector doctrinal considera que respecto a la forma jurídica exigida por el precepto *“la misma se circunscribe a aquellas entidades sin ánimo de lucro que cuenten con miembros, quedando en consecuencia excluidas las fundaciones, que carecen de miembros, no pudiendo además fijarse en sus estatutos cuota alguna”*³⁰. En este sentido la exención sólo sería aplicable a las asociaciones (sin ánimo de lucro).

No obstante, ésta parece ser una interpretación excesivamente literal³¹ que no es compartida por otros autores que apuestan por una interpretación extensiva o más bien teleológico-finalista del precepto respecto a la consideración de las entidades y asociaciones sin fines lucrativos como punto de referencia para la comprensión del precepto. Al referirse la norma a entidades no lucrativas que tengan miembros se podría pensar que se excluyen las fundaciones, puesto que éstas no poseen miembros ni en sus estatutos se fija ninguna cuota por prestación de servicios. Sin embargo, como afirman algunos *“es posible que los estatutos de una Fundación sí tengan otros órganos, distintos del patronato, donde haya miembros. Es decir, que ciertas personas se pueden hacer socios de una Fundación, sin que eso suponga que tengan ningún derecho político ni económico”*³². De tal forma que la exención sería aplicable, desde un punto de vista subjetivo, tanto a las asociaciones sin fines lucrativos como a las Fundaciones³³.

³⁰ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: El IVA en las entidades sin fin de lucro (...) opus cit., pág. 71.

³¹ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2013 (asunto C-18/12) en la que se señala que es posible una interpretación estricta pero sin privar de efectos a la propia norma por lo que “procede interpretar esos términos a la luz de su contexto y los objetivos y la sistemática de la Directiva IVA, atendiendo particularmente a la ratio legis de la exención prevista”. En el mismo sentido, la STJUE de 12 de marzo de 2015 (asunto C-594/13).

³² Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro, IEF, Madrid, 2007, pág. 177.

³³ Véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2006 (asunto C-415/04) donde se considera a la Fundación como institución sin ánimo de lucro a efectos de aplicación de la exención.

En primer lugar, y dada la falta de una definición tributaria expresa³⁴, se hace necesario acudir a otras leyes para determinar el alcance de la expresión “*organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa*”.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 establece que se considerarán entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha Ley: a) Las fundaciones. b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública (entre otras).

A su vez, el concepto de asociación que se ha construido por la doctrina civil ha destacado como elementos de la persona jurídica constituida como tal: la existencia de una pluralidad de miembros, un fin lícito y determinado para cuya consecución se unen, y la existencia de una organización. No obstante, el artículo 5 de la Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación (que deja fuera de su ámbito aplicativo a las asociaciones con ánimo de lucro) establece en su artículo 5 que las asociaciones “*se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de los Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación*”. Este concepto de connotaciones constitucionales o administrativas es algo más amplio que el formulado por la doctrina civil.

En cualquier caso, y a diferencia de lo que ocurre con las Fundaciones, la puesta en común de actividades o medios que lleva a cabo la asociación debe ir encaminada a la consecución de fines también comunes, aunque dichos fines asociativos pueden ser de interés general o particular. Por lo tanto, no hay ninguna exigencia específica respecto de los fines que pueden perseguir las asociaciones, salvo que sean comunes a sus miembros y lícitos. De esta regulación se deriva la existencia de dos tipos de asociaciones (sin ánimo de lucro) como son las de interés general o las de interés particular.

Igualmente, a las asociaciones que persigan fines de interés general y que hayan obtenido la declaración de utilidad pública se les aplicará en principio el régimen fiscal privilegiado de las entidades sin fines lucrativos que se regula en la Ley 49/2002.

Para algunos las asociaciones de interés público³⁵ se identifican con las asociaciones de interés general. Mientras que en las de interés particular, desde el

³⁴ En las Conclusiones del Abogado General Sr. Dámaso Ruíz-Jarabo Colomer de 22 de febrero de 2005 (asunto C-498/03) se destacaba la relevancia del criterio lingüístico como criterio de interpretación, de suerte que el contenido de los artículos del IVA que regulan las exenciones de interés general sólo podían entenderse a través de las categorías particulares de cada derecho nacional.

³⁵ En este sentido, el artículo 32 de la Ley 1/2002 de Asociaciones establece que las asociaciones serán declaradas de utilidad pública cuando sus fines estatutarios “*tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los de-*

punto de vista legal, se asocia a estas personas jurídicas el ánimo de lucro (sociedades civiles y mercantiles). En cambio, en la Ley de Asociaciones el interés particular no se hace equivalente al de ánimo de lucro³⁶. Este matiz tiene relevancia en los pronunciamientos jurisprudenciales analizados y será puesto de manifiesto en las páginas posteriores.

Por otra parte, el concepto de Fundación aparece definido en el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Se consideran como tal “*las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*”.

La configuración de este artículo responde a una concepción moderna de las fundaciones que reconoce como elementos esenciales de las mismas: la existencia de un bien o conjunto de bienes que se adscriben al cumplimiento de un fin, en concreto, un fin de carácter general y, por último, ha de existir una organización³⁷.

Por lo que respecta al concepto de asociación, la doctrina mercantilista tradicional consideraba que éstas se caracterizaban, entre otros aspectos, por carecer de fin lucrativo aunque esta distinción no se ajusta al concepto amplio de sociedad que defiende algún sector mercantilista más moderno³⁸.

Las asociaciones, incluso las de utilidad pública, pueden desarrollar una actividad empresarial que, por lo general, será marginal. Pero también puede ocurrir que el ejercicio de la actividad empresarial se realice de modo principal o exclu-

rechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza” (sic.).

³⁶ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Editorial CISS, Valencia, 2005, 2ª edición, pág. 87.

³⁷ Véanse al respecto, DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, Cívitas, Madrid, 1984, pág. 293 así como DÍEZ- PICAZO, L. Y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Editorial Tecnos, Madrid, 2016, págs. 646 y ss. En el mismo sentido SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, Volumen I, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, pág. 126.

³⁸ En este sentido señala SÁNCHEZ CALERO, F.: [Instituciones de Derecho Mercantil (...) opus cit., pág. 344] que la asociación al igual que la sociedad crea una organización, pero “mientras en la sociedad se busca un fin común para los socios, los cuales aparecen vinculados por él a la propia sociedad, en el caso de la asociación se produce una escisión entre el interés promovido por ella y el de los socios, debiendo buscarse la línea divisoria entre la sociedad y la asociación en determinados elementos constitutivos de ésta, como su organización corporativa, su duración indeterminada, (...) El fin altruista de los asociados se manifiesta, por ejemplo, en el hecho de que los beneficios que pueda obtener la asociación derivados del ejercicio de actividades económicas en ningún caso pueden repartirse entre los asociados”.

sivo. Tal circunstancia no modifica la naturaleza de la asociación misma, siempre que se realice de manera instrumental respecto de los fines de la asociación. No es incompatible con la asociación la obtención de beneficios, pero lo que se prohíbe es que dichos beneficios se repartan entre los asociados en lugar de destinarse a los fines de la asociación. Por su parte, las fundaciones como organizaciones sin ánimo de lucro cuyo patrimonio está afecto de modo duradero a la realización de fines de interés general, también pueden ejercitar actividades empresariales cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales³⁹.

Una vez expuestas las principales consideraciones doctrinales sobre los conceptos de asociación y fundación en otras ramas del Ordenamiento debemos tener presentes los mismos como punto de referencia interpretativa, dada la falta de definición legal de dichos conceptos en la normativa tributaria. No obstante, nuestros Tribunales no han prestado especial atención a la forma jurídica sino que se han centrado en la concreción de otros elementos de la norma de exención, como la naturaleza de sus fines o la ausencia de ánimo de lucro.

3.2. Sobre el objeto del organismo o entidad

La indeterminación del precepto se aprecia también en la propia diversidad de fines que puede perseguir la organización sin ánimo de lucro para poder disfrutar de este beneficio fiscal y que se limita a una lista tasada⁴⁰. De ahí que nuestros Tribunales hayan tenido que perfilar tales contornos a través de los diversos supuestos que han sido sometidos a su enjuiciamiento.

No obstante, y a pesar de la diversidad de fines de interés general que pueden perseguir estas entidades, esta enumeración no resulta tan amplia como la contenida en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos o en la Ley 50/2002 de Fundaciones⁴¹.

³⁹ Véase URÍA GONZÁLEZ, R. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. et al: Curso de Derecho Mercantil, Volumen I, Editorial Thomson Civitas Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 107.

⁴⁰ Vid. al respecto, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: El IVA en las entidades no lucrativas (...) opus cit., pág. 98.

⁴¹ El artículo 3.1 de la citada Ley hace referencia a los fines de interés general de tales entidades y señala "los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial."(sic.). En parecidos términos se regulan estos fines de interés general en el artículo 3.1 la Ley 50/2002 de Fundaciones que establece una lista amplia que no tiene carácter de *numerus clausus* sino que es meramente enunciativa.

Sin embargo los Tribunales han dado una interpretación muy amplia a los fines de interés general que puede perseguir una entidad para que pueda beneficiarse de la exención que, sin llegar a incluir todos aquellos que se contienen en la regulación mercantil, incluyen gran parte de los fines que se enumeran en el artículo 3.1 de la Ley de Fundaciones mediante su encaje dentro del concepto de actividades de naturaleza cívica⁴². Sin existir, por tanto, una correspondencia exacta entre la regulación mercantil y la tributaria, los Tribunales han acudido con cierta frecuencia a la amplitud de fines de interés general que describe la Ley de Fundaciones para reconocer la exención en el ámbito fiscal mediante su vinculación, en especial, con los fines cívicos.

En cualquier caso, para que estas entidades sin fines lucrativos puedan ser consideradas como tal a efectos fiscales no pueden tener como objeto la acumulación de patrimonios sin afectación real de dichos elementos patrimoniales o de sus rentas a la realización de actividades de interés general⁴³.

Como ha manifestado CHECA GONZÁLEZ, uno de los supuestos de mayor problemática es el referido a los fines de naturaleza cívica⁴⁴.

Por su parte, la Directiva del IVA incluye dentro de los objetivos que dan derecho a la deducción los de carácter filosófico que, sin embargo, la Ley del IVA no ha recogido por lo que algunos autores consideran que resulta de aplicabilidad directa⁴⁵.

Una gran parte de la jurisprudencia así como de la doctrina administrativa que se han ocupado del precepto objeto de estudio se han centrado especialmente en determinar el concepto de cívico. Según algunos autores esto es así porque el resto de los términos (naturaleza política, sindical, religiosa,...) están acotados por su sentido usual⁴⁶. Conviene traer de nuevo a colación lo establecido en el artículo 12.2 de la LGT el cual viene a señalar que los términos se interpretarán tal y como se definen en la normativa tributaria. Y cuando falte tal definición expresa (como ocurre en el presente caso), se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. En este segundo supuesto, la tarea de elección del senti-

⁴² V. gr. se consideró que las actividades desarrolladas por el Real Club Náutico de Vigo se consideraban fines de interés general (en concreto, deportivos) según Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2001, así como las del Casino de Palencia que se consideraron fines cívicos (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999).

⁴³ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo (...)* opus cit., pág. 51.

⁴⁴ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: *IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores*, Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1998, pág. 130.

⁴⁵ En tal sentido se pronuncia BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro (...)* opus cit., pág. 177.

⁴⁶ Vid. al respecto BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (...)* opus cit., pág. 105.

do corresponde al intérprete según el caso concreto. No obstante, a pesar de que BLÁZQUEZ LIDOY considera que la definición del resto de conceptos, salvo el de cívico, debe establecerse según su sentido usual no parece que éste sea el planteamiento más adecuado⁴⁷.

Sobre el concepto de naturaleza cívica así como del alcance de tales objetivos se ha producido una evolución en la doctrina tanto administrativa como jurisprudencial ofreciendo cada vez una interpretación más extensiva del concepto⁴⁸.

Se ha considerado, por ejemplo, que una Asociación deportivo- cultural cuyos objetivos establecidos en sus estatutos eran los de desarrollo y fomento de la práctica del deporte en todas sus modalidades, así como de otro tipo de actividades culturales, tenía derecho a la exención respecto de los servicios prestados por ésta en la persecución de sus objetivos estatutarios y a favor de sus miembros⁴⁹.

No resultó polémica la calificación como de entidad sin ánimo de lucro de la Asociación deportivo- cultural sino que se consideró que tenía tal personalidad jurídica sólo porque así se establecía en sus estatutos fundacionales.

Sin embargo, dicha ausencia de ánimo de lucro debe completarse con la existencia de unos determinados objetivos de entre los que se enumeran en el precepto. En concreto se consideró que existían objetivos cívicos por parte de la asociación que había desarrollado una intensa labor cultural con un beneficio directo inmediato respecto de la colectividad en algunos casos.

Volviendo de nuevo al concepto de cívico se han dado dos interpretaciones bien distintas por parte de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa. El TEAC ha llevado a cabo una interpretación restrictiva del precepto al entender que los objetivos cívicos tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo⁵⁰.

⁴⁷ Como el mismo autor [BLÁZQUEZ LIDOY, A.: El IVA en las entidades no lucrativas (...) opus cit., pág. 105] llega a manifestar, “el TJCE ha señalado en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998 (Asunto C- 149/1997) que el término sindical alcanza a trabajadores, empresarios o profesionales liberales u operadores que ejerzan una actividad económica dada y que debe tener por objetivo principal la defensa de los intereses de sus miembros y, además, la representación frente a terceros”. Desde mi punto de vista esto es un ejemplo de que la afirmación respecto de la interpretación de los términos del precepto según su sentido usual no se sostiene ya que es evidente que la definición que le da la jurisprudencia al concepto sindical no es el de uso común.

⁴⁸ En tal sentido CHECA GONZÁLEZ, C.: [IVA: Supuestos de No Sujeción (...) opus cit., págs. 132 y ss.] lleva a cabo una enumeración muy exhaustiva de cuáles han sido los principales pronunciamientos existentes al respecto ofreciendo así una visión muy amplia de esta evolución del concepto de cívico.

⁴⁹ Vid. Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2001 (JT\2001\678).

⁵⁰ Véase, entre otras, la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1988 donde se establecía que poseen naturaleza cívica “aquellos objetivos que tienden a solidarizar determinados intereses, con el fin de promover el bien común en beneficio de toda la colectividad”.

En idéntico sentido se puede destacar la argumentación del TEAC respecto de una asociación cultural que agrupaba a personas con interés por la fotografía con el objetivo de fomentar su conocimiento mediante la realización de actividades relacionadas con el mundo de la fotografía destinadas no sólo a sus asociados sino a todos los habitantes de la zona según lo establecido en sus estatutos. En este supuesto el Tribunal consideró que la actividad desarrollada no podía considerarse como de exclusivo carácter cívico *“ya que no tiende con carácter único a promover el bien común sino que dado su carácter cultural tiende a solidarizar intereses comunes de un determinado grupo de personas que sienten interés por la fotografía”*⁵¹.

Desde mi punto de vista, ésta resulta ser una forma inadecuada de entender el concepto de cívico ya que éste no hace referencia en exclusiva a actividades que llevan aparejadas un beneficio para la colectividad, sino que las mismas contemplarían también el interés de sus propios asociados.

No obstante, con posterioridad el TEAC cambiaría la interpretación que venía dándole al concepto reconociendo que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que *“no se identifica con el servicio público o el bien inmediato de la colectividad, sino que apunta a la realización de actividades que, si bien, en principio contemplan el interés de sus propios asociados, producen también un beneficio mediato para la colectividad”*⁵².

Mientras, el Tribunal Supremo ha interpretado el concepto de una manera mucho más amplia⁵³. El carácter cívico deja de asociarse a fines colectivos para vincularse con los destinatarios concretos de las prestaciones, es decir, los socios o asociados de tal suerte que éste no desaparece *“por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues ésa es una nota consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen”*⁵⁴.

Asimismo, se ha reconocido la procedencia de la exención en el caso de una Entidad Urbanística de Conservación al considerarse por el Tribunal que *“el elemento asociativo que constituye el substrato de las Entidades Urbanísticas de Conservación, junto con la obligatoriedad de pertenencia, legalmente exigida, y*

⁵¹ Véase la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 2000 (JT\2000\667).

⁵² Cfr. Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2001 (JT\2001\678).

⁵³ Vid., por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2002 (3600/2002) donde se definió el concepto de actividades cívicas como *“(...) 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”*.

⁵⁴ Véase en tal sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 julio de 2002 (RJ 2002\7298).

*la naturaleza pública de las funciones que realiza la entidad, obliga a concluir, primero, que se trata de una actividad objetivamente exenta, y, segundo, que en el ejercicio de esa actividad, los individuos, por actuar obligatoriamente asociados, llevan a cabo la actividad exenta*⁵⁵. No obstante, dicha exención alcanza a los servicios de conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, pero con exclusión de la exención respecto de la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privados.

La calificación en el supuesto arriba enunciado no dependió de la consideración de si la Entidad Urbanística de Conservación cumplía o no los requisitos para considerarse “entidad legalmente reconocida sin finalidad lucrativa” sino que se limitaba a valorar el requisito de su actividad y en el que por la naturaleza pública de tales funciones se concluyó que era una actividad objetivamente exenta, asimilando dicha naturaleza pública con los objetivos de naturaleza cívica de los que habla el precepto. En este sentido, se amplía nuevamente el concepto de entidad sin ánimo de lucro al conceder dicha exención a una entidad que posee naturaleza jurídico- administrativa⁵⁶. Tal conclusión nos conduce a pensar que el legislador tributario ha querido establecer un concepto autónomo que supera los límites de la interpretación coincidente con el Derecho Civil de tal forma que “entidad sin ánimo de lucro” posee unos contornos mayores que los que posee el mismo concepto en el ámbito mercantil⁵⁷.

Respecto al primero de los requisitos (los propiamente subjetivos) el Tribunal Supremo lleva a cabo una interpretación teleológico-finalista de la norma al afirmar que determinadas entidades (Colegios profesionales, Cámaras Oficiales, Organizaciones patronales y Federaciones) por sus características propias reconocidas constitucionalmente son apropiadas para perseguir aquellos objetivos que la Ley busca proteger. De tal modo que el legislador lo que pretende es concretar el cumplimiento de determinados requisitos subjetivos o de estado en determinados tipos de asociaciones. Es decir, cuando el legislador establece que se entienden incluidas dentro del precepto las entidades ya citadas, en realidad, viene a ampliar

⁵⁵ Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2005 (RJ\2005\6717). En el mismo sentido se pronuncian la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 21 de enero de 2009 (JT\2009\714), 29 de abril de 2009 (JUR\2009\206923), o 3 de junio de 2009 (JT\2009\1084); así como el TEAC en su Resolución de 11 de mayo de 2010 (3758/2007), acogiendo de este modo la citada doctrina del Tribunal Supremo respecto de las Entidades Urbanísticas de Conservación.

⁵⁶ En concreto, las mismas se encuentran reguladas en el artículo 24.2 y 3 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana de lo que se deduce la naturaleza jurídico- administrativa de tales entes.

⁵⁷ Véanse las Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet de 21 de diciembre de 2016 (asunto C-633/15) partidario de la concesión de la exención a las entidades sin ánimo de lucro de Derecho público o privado y donde venía a considerar indiferente que la explotación se llevase a cabo por una entidad sin ánimo de lucro de Derecho público o una de Derecho privado.

el requisito subjetivo y extiende más allá de su definición legal los límites del concepto “*entidad sin finalidad lucrativa*” por la naturaleza de los objetivos que las mismas persiguen.

Al incluir el precepto expresamente a los citados entes y no estar expresamente enunciados en la actual Directiva de IVA debe entenderse que se trata de entidades cuyo objeto es de carácter cívico⁵⁸. Sin embargo, desde el punto de vista de CALVO VÉRGEZ resulta del todo cuestionable el reconocimiento de dicha exención para los Colegios Profesionales⁵⁹.

Por lo tanto, y como ya he tenido ocasión de mencionar, no sólo es relevante el requisito subjetivo sino que ha de completarse con la naturaleza de los objetivos o actividad⁶⁰ que desarrolla la entidad en cuestión. En este sentido se declaró la improcedencia de la exención en el supuesto del Colegio Oficial de Farmacéuticos de Ciudad Real⁶¹, de Cuenca⁶² o de Albacete⁶³.

No obstante, este tipo de asociaciones cumplirán con este requisito subjetivo “*respecto de aquellas actividades o fines propios de la entidad que no excedan de la defensa de los intereses comunes de los asociados*”⁶⁴.

⁵⁸ Véase al respecto BLÁZQUEZ LIDOY, A.: Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro (...) opus cit., pág. 177.

⁵⁹ Señala CALVO VÉRGEZ, J.: [El IVA en las entidades sin fin de lucro (...) opus cit., pág. 71] que existen motivos suficientes para considerar que estamos en presencia de un supuesto de no sujeción (y no de exención) al tratarse de entidades de carácter público, aunque no formen parte de la Administración.

⁶⁰ Puede consultarse, ad exemplum, la STJUE de 28 de noviembre de 2013 (asunto C-319/12) en la que se señala que el carácter comercial de una actividad no excluye su consideración como actividad de interés general.

⁶¹ Vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2006 (JT\2007\406).

⁶² En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 (JT\2007\1145) se llegó a la conclusión de que los Colegios Profesionales “se insertan dentro de la Administración Corporativa, tienen por ello encomendadas funciones al servicio del interés público, y en tal función actúan potestades exorbitantes propias de la Administración Pública. Ahora bien, junto a tal ejercicio de potestades exorbitantes, pueden ejercer otras funciones ajenas al interés público y a las que por Ley se les encomienda. (...) actúan como Administración Pública, y como entes privados”. A su vez, en esa actuación como entes privados para poder acogerse a la exención no deberían percibir de los beneficiarios contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en los estatutos, extremo que en presente supuesto no se cumplía ya que existía una contraprestación específica.

⁶³ Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2007 (JUR\2008\128567) en la que se declara la improcedencia de la exención respecto de la prestación del servicio de facturación de recetas prestado por el citado Colegio en base a que “la contraprestación no se configura como cuota fija a cargo de todos los colegiados, sino como contrapartida a un servicio concreto, recibido no por todos sino sólo por algunos colegiados, vinculada al mismo servicio, y establecida en función del montante del importe de la facturación”.

⁶⁴ Cfr. Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007 (JT\2007\949).

En cualquier caso, señalan algunos que el acudir a los fines de la Asociación o Fundación para valorar si persiguen o no intereses generales es una cuestión excesivamente problemática dada la falta de concreción legal existente. Es por ello que consideran que es más adecuado examinar el correcto cumplimiento de la necesidad de no discriminación de los beneficiarios⁶⁵, tomando de este modo como referencia la Ley de Fundaciones que establece que las mismas están obligadas a actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios [ex. artículo 23.c) de la Ley de Fundaciones].

3.3. La ausencia de ánimo de lucro

Como ya he señalado anteriormente, el interés general⁶⁶ y la ausencia de ánimo de lucro⁶⁷ son elementos esenciales de estas entidades. Desde el punto de vista de la doctrina civilista lo que provoca que una entidad tenga finalidad lucrativa no sería la obtención de rentas o ganancias con motivo de la realización de actividades diversas (el denominado lucro objetivo), sino el que se repartan dichas ganancias entre sus socios o asociados (lucro subjetivo). En este sentido, las sociedades civiles y mercantiles tendrían ánimo de lucro no por obtener beneficios derivados de las actividades de su objeto social sino por proceder a su reparto⁶⁸.

El establecimiento en el precepto de la necesidad de carecer de ánimo de lucro excluiría a las sociedades mercantiles como entidades que puedan acogerse a la exención así como a las personas físicas. Y esto sería así porque *“las personas humanas pueden actuar sin ánimo de lucro objetivo, y de la misma manera lo pueden hacer las sociedades mercantiles, pero, en cambio, el lucro subjetivo sólo puede controlarse en caso de que haya un régimen jurídico que impida a la persona quedarse con el posible beneficio. (...) La ausencia de ánimo de lucro alude a la prohibición de que estas entidades se repartan las eventuales ganancias, lo*

⁶⁵ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo (...) opus cit., pág. 51.

⁶⁶ Véanse las SSTJUE de 3 de abril de 2003, Hoffmann, (asunto C-144/00) y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (asunto C-498/03) en las que el Tribunal de Justicia ya ha declarado de forma genérica que el carácter comercial de una actividad en principio no excluye que dicha actividad revista el carácter de una actividad de interés general en el sentido del artículo.

⁶⁷ En la STJUE de 28 de noviembre de 2013 (asunto C-319/12), se pone de manifiesto el carácter esencial de este requisito en la configuración de la exención objeto de estudio al señalarse que “cuando el legislador de la Unión Europea ha querido reservar la atribución de las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA a determinadas entidades sin ánimo de lucro o desprovistas de carácter comercial, lo ha indicado expresamente, como resulta de las letras l), m) y q), de esta disposición”. En concreto, el artículo 20.Uno. 12 LIVA se correspondería con la citada letra m.

⁶⁸ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo (...) opus cit., págs. 43-44.

*que nada tiene que ver con que se puedan obtener beneficios*⁶⁹. Se considera que las sociedades mercantiles tienen siempre ánimo de lucro subjetivo por la forma.

Por lo tanto, y respecto a la finalidad lucrativa de las entidades que son objeto de estudio, hay que distinguir según nuestra doctrina, pues, entre ánimo de lucro subjetivo en el sentido de que los beneficios no están destinados a ser repartidos sino que se aplicarán a fines de interés general; frente al lucro objetivo que viene a referirse a que la entidad realiza una actividad económica donde se obtiene un saldo positivo entre costes e ingresos⁷⁰.

Nuestra jurisprudencia en alguna de sus Sentencias ha llegado a conceder la calificación de entidad sin ánimo de lucro a efectos del reconocimiento de la exención en el IVA a una Sociedad cooperativa o, en relación con su obra benéfico-social, a las Cajas de Ahorro en coherencia con la propia jurisprudencia comunitaria⁷¹. Incluso las asociaciones no declaradas de utilidad pública en cuyos estatutos se enuncie el carácter de ausencia de ánimo de lucro pueden considerarse entidades sin ánimo de lucro.

Sin embargo, la doctrina mercantilista más moderna considera que lo esencial en cualquier tipo de sociedad, civil o mercantil, no es la búsqueda de una ganancia sino que exista un fin común entre los socios. Además de que consideran que lo relevante no es la forma jurídica ya que ésta no predetermina las finalidades de los sujetos en ella personificados por lo que no siempre la persecución del ánimo de lucro es un fin esencial de las sociedades mercantiles⁷². De tal forma que el ánimo de lucro no debe considerarse como una nota conceptual del empresario.

Mientras, para la doctrina mercantilista tradicional los socios tenían como finalidad común la persecución de un ánimo lucrativo (entendido éste como el reparto de los beneficios que obtuviese la sociedad) pero, siguiendo a SÁNCHEZ CALERO, ese fin lucrativo no debe considerarse esencial en todo contrato de so-

⁶⁹ Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro (...) opus cit., pág. 111.

⁷⁰ *Ibidem.*, pág. 113.

⁷¹ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016 (asunto C-543/14) en la que se declaraba que un Estado miembro no puede aplicar dichas exenciones respecto de los servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente y la estabilidad de su compromiso social.

⁷² Señala en este sentido SÁNCHEZ CALERO, F.: [Instituciones de Derecho Mercantil (...) opus cit., págs. 122 a 123] que “desde un punto de vista formal, en nuestro Derecho nos encontramos con que son calificadas como sociedades mercantiles las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y las comanditarias por acciones, aunque hayan abandonado el ánimo de lucro (...). El mismo resultado lo tenemos en la sociedad cooperativa (...) pero la sociedad cooperativa en cuanto tal carece de ese ánimo de lucro (que por otro lado sería incompatible con el de ahorro, o de lucro si se quiere, de los cooperativistas). También en la empresa pública, o más precisamente, en el empresario público, puede faltar el ánimo lucrativo”.

ciudad sino que la clave se encontraría en la persecución de un interés particular para sus socios⁷³.

En el ámbito de las entidades sin fines lucrativos (Fundaciones y Asociaciones) se han ido aprobando diversas disposiciones legislativas a través de las cuales *“se ha pasado de un concepto claro de lo que eran estas instituciones, basado en la persecución de intereses generales y en la no búsqueda de ánimo de lucro, a una situación como la actual en la que cada vez son más difusas sus características fundamentales y su distinción con las sociedades mercantiles”*⁷⁴.

No existen en la regulación mercantil actual significativas limitaciones a la obtención de beneficios (lucro objetivo) por parte de las Fundaciones, aunque sigue existiendo la prohibición del reparto de esos beneficios o excedentes. Tampoco en el ámbito de las asociaciones donde tan sólo existe la prohibición del ánimo de lucro subjetivo⁷⁵.

Esto significa que a la hora de interpretar el concepto de “ausencia de ánimo de lucro” en el ámbito tributario para el reconocimiento de la exención se debe tomar como referencia interpretativa lo establecido por la doctrina civil-mercantil, en el sentido de que ha de tratarse de un ánimo de lucro subjetivo el de la entidad en cuestión.

Por lo tanto, la clave interpretativa de esta exención fiscal objeto de estudio no se encontraría tanto en la forma jurídica adoptada por el ente (fundación o una asociación propiamente) sino en la persecución de fines de interés general y en la ausencia de ánimo de lucro en su objeto social, ya que en algún supuesto la fundación puede ejercitar una actividad empresarial de forma directa hasta el punto de convertirse en empresario⁷⁶. La relevancia interpretativa recae en la naturaleza de su objeto social y en las actividades que desarrolle en las cuales la característica principal sea la ausencia de ánimo de lucro.

Sin embargo, algunos consideran que el concepto de ánimo de lucro en el ámbito fiscal es muy distinto al de otras ramas como en el ordenamiento jurídico-penal o en el mercantil⁷⁷. No obstante, desde mi punto de vista, el concepto tal y como se entiende en la doctrina mercantilista moderna no difiere del que se prevé en nuestra legislación tributaria ni tampoco de las líneas interpretativas seguidas por la jurisprudencia de nuestros Tribunales. Y es más, muchos de esos

⁷³ *Ibídem*, pág. 333.

⁷⁴ Cfr. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo (...)* opus cit., pág. 46.

⁷⁵ *Ibídem*, págs. 48 a 49.

⁷⁶ Véase en este sentido SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil (...)* opus cit., pág. 127.

⁷⁷ Se ha manifestado en tal sentido GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo (...)* opus cit., pág. 51.

pronunciamientos han acudido para definir el ánimo de lucro al ámbito mercantil, entendido éste como la voluntad o intención de obtener una ganancia repartible entre los asociados.

A su vez, este criterio de la ausencia de lucro en el ánimo de la asociación, *“debe exigirse mediante una declaración de este tenor que figure en sus estatutos o al menos, que de los mismos no pueda inferirse lo contrario”*⁷⁸. En este sentido, la concreción de tal requisito viene a exigir un análisis caso por caso de dichos Estatutos.

Asimismo, se hace preciso distinguir entre la falta de ánimo de lucro respecto de la actividad para la que se solicita la exención de la falta de dicho ánimo en la entidad en general. Y es que puede existir una entidad que no siendo “entidad sin ánimo de lucro” como tal pueda desarrollar actividades no lucrativas ya que una entidad de servicios, por ejemplo, puede tener diversos objetos sociales, unos con ánimo de lucro, y en consecuencia susceptibles de producir beneficios, y otros sin él, susceptibles de beneficiarse de la exención⁷⁹.

Es preciso diferenciar también, entre la exención del artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA de la establecida en el apartado 8 del mismo precepto, que no está pensada para miembros de la propia entidad, a pesar de que para ambas exenciones se exija la ausencia de ánimo de lucro en la entidad. Sin embargo, y aunque se trataba en este caso del reconocimiento como “entidad de carácter social”⁸⁰ (ex. artículo 20.Uno. 8 LIVA), el Tribunal Supremo ha considerado en algunas de sus resoluciones que tal expresión es equivalente a “entidades cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza cívica” (ex. artículo 20.Uno. 12 LIVA)⁸¹.

Igualmente, el Tribunal Supremo respecto a la consideración de una Sociedad Cooperativa de trabajo asociado como entidad sin ánimo de lucro a efectos del reconocimiento de la exención en el IVA razonaba lo siguiente: *“la constitución de una cooperativa en los términos indicados, que supone desde el primer momento la integración de medios personales y materiales, en orden a la realización*

⁷⁸ *Ibídem*, pág. 52.

⁷⁹ Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2002 (RJ\2002\8082).

⁸⁰ Véanse al respecto las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1999 (RJ 1999/3598) y de 31 de enero de 2002 (RJ 2002/1044) donde se califica a las Cajas de Ahorro como entidades sin ánimo de lucro mercantil por el hecho de realizar una actividad crediticia con el propósito de destinar los beneficios o excedentes empresariales a la consecución de fines de carácter social. Entiende, pues, que en las Cajas de Ahorro pueden coexistir actividades puramente altruistas y socialmente benéficas que deben ser exceptuadas del IVA, con otras distintas no susceptibles de recibir el mismo tratamiento fiscal. En el mismo sentido véanse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2002 (JUR\2006\282946) y de 26 de noviembre de 2002 (JUR\2006\266388).

⁸¹ Así se razonaba en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2004 (RJ\2005\971). Razonamiento que, desde mi punto de vista, tiende a dificultar la distinción entre ambos tipos de exenciones. Véase también en sentido idéntico la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2002 (JT\2003\340).

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, no significa por sí solo que la entidad persiga un ánimo de lucro y que, en consecuencia, no pueda obtener la calificación —entiéndase la de entidad sin ánimo de lucro— (...) En cambio, lo que impide claramente la calificación es la existencia de un beneficio excedentario y reparto subsiguiente entre los asociados”⁸². Esto supone implícitamente admitir que el concepto de entidad sin ánimo de lucro en el ámbito de la exención objeto de estudio (el tributario) posee unos perfiles más amplios que el mismo concepto en el ámbito mercantil, o al menos que éste viene a completarse con otros elementos más allá de la forma jurídica adoptada.

De lo expuesto parece concluirse que la calificación de entidad sin ánimo de lucro no dependería tanto de la forma jurídica elegida (en el presente caso, una sociedad cooperativa, y no una asociación o fundación) sino del carácter que tienen las actividades que se describen en sus estatutos, atendiendo así a la naturaleza real de la actividad a partir de la cual la entidad pretendería acogerse a la exención. Por lo tanto, una sociedad cooperativa podría llegar a acogerse a la exención prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA a pesar de no ser exactamente una entidad sin ánimo de lucro tal y como se entiende en el ámbito mercantil pero sí por la naturaleza de sus actividades y el reconocimiento de la ausencia de lucro en su objeto social.

También es necesario profundizar en el concepto de Entidad sin ánimo de lucro que ha definido la jurisprudencia europea ya que la misma ha de operar como referente interpretativo del precepto que regula la exención. En tal sentido merecen especial atención las Conclusiones del Abogado General de 13 de diciembre de 2001⁸³ donde se suscitaba un problema interpretativo sobre qué aspectos de la actividad de un organismo debían tenerse en cuenta para determinar si su fin era o no lucrativo.

En primer lugar se nos indica que todas las versiones lingüísticas del artículo vinculan directamente la calificación de “sin fin lucrativo” a “organismo” por lo que dicha condición debe determinarse teniendo en cuenta todas las actividades del mismo y no sólo las que puedan acogerse a la exención.

En segundo lugar señala que el concepto se refiere a un “*organismo al que pueden exigírsele los requisitos de no perseguir la consecución sistemática de beneficios y de no distribuir en ningún caso los posibles beneficios, sino de destinarlos al mantenimiento o a la mejora de los servicios prestados*”.

⁸² Vide la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008 (RJ\2008\3745).

⁸³ Véanse las Conclusiones del Abogado General Jacobs de 13 de diciembre de 2001 (Asunto C-174/00).

Es evidente que el concepto de entidad sin ánimo de lucro ya existe en las legislaciones de varios Estados miembros. Sin embargo, a efectos de la Directiva del IVA, se hace necesaria una definición autónoma y uniforme para toda la Comunidad, que no se corresponderá forzosamente en todos los aspectos con esos conceptos.

Como punto de partida debe tenerse en cuenta que el concepto de organismo sin ánimo de lucro se contrapone, esencialmente, al de una empresa comercial gestionada en beneficio de los que la controlan o tienen intereses económicos en ella.

Además habrá que centrarse en los objetivos del organismo de que se trate y no en sus resultados, ya que el mero hecho de que una entidad no obtenga beneficios en un período determinado no es suficiente para atribuirle la condición de organismo sin ánimo de lucro⁸⁴. Los objetivos a valorar son, asimismo, los inherentes al organismo y no los que éste pueda perseguir en un determinado momento.

Por tanto, para analizar los objetivos es necesario, aunque no suficiente, examinar el objeto expreso del organismo según se establece en sus estatutos, además de si el objetivo de obtener y distribuir beneficios puede deducirse del modo en que funciona en la práctica. Y, para ello, tampoco bastaría con limitarse a examinar si se han distribuido abiertamente beneficios.

No sería razonable considerar que un organismo tiene ánimo de lucro simplemente por intentar que los ingresos ordinarios superen a los gastos ordinarios a fin de disponer de un presupuesto para los gastos extraordinarios⁸⁵. El hecho de que un organismo tenga por objeto la consecución sistemática de un superávit destinado a los servicios que presta no excluye que pueda ser considerado organismo sin ánimo de lucro. Esto vendría a ser lo que la doctrina denomina como lucro objetivo.

El organismo sin ánimo de lucro al que se hace referencia en la Directiva es aquel que no tiene por objeto el enriquecimiento de personas físicas o jurídicas y que, efectivamente, no se gestiona con el fin de obtener o intentar obtener dicho

⁸⁴ Véase, por ejemplo, la STJUE de 26 de mayo de 2005 (asunto C-498/03) donde se nos indica que el requisito de no perseguir la obtención sistemática de beneficios se confunde con el criterio del organismo sin fin lucrativo de forma que a juicio del Tribunal no estamos en presencia de conceptos equivalentes.

⁸⁵ Y más concretamente viene a señalar el Abogado General en las conclusiones del asunto referenciado ut supra que “negarle la condición de organismo sin ánimo de lucro simplemente porque ha acumulado un superávit con este fin equivaldría a disuadirle de gestionar sus asuntos con criterios económicos, (...) Además, los organismos podrían adquirir o perder su derecho a la exención en función de su situación presupuestaria, pese a que su carácter fundamental y sus objetivos seguirían siendo los mismos. A mi juicio, el legislador no puede haber tenido esa intención cuando estableció la categoría de organismos sin fin lucrativo”. Esta matización es coherente con las definiciones doctrinales a las que hemos hecho referencia que parten de esa distinción entre lucro objetivo y lucro subjetivo.

enriquecimiento (para la doctrina, lucro subjetivo). Los beneficios que tal entidad pueda obtener se considerarían un excedente de los ingresos sobre los gastos pero no una forma de un enriquecimiento (es decir, beneficios que por su propia naturaleza son distribuidos).

Sin embargo, sobre el concepto de ausencia de ánimo de lucro se había pronunciado el Tribunal Supremo anteriormente aunque siguiendo un razonamiento distinto al expresado en el que afirmaba que “*no existe identidad conceptual entre actividad económica productora de un excedente o beneficio, y actividad económica realizada con ánimo de lucro*”⁸⁶.

Sin duda, esta forma de entender el concepto sería más acorde con la doctrina mercantilista más tradicional, pero no con los planteamientos seguidos por la jurisprudencia comunitaria donde se adopta una perspectiva más coherente con el concepto tal y como se entiende por la doctrina mercantilista más moderna.

Desde mi punto de vista resultaba más coherente con la línea jurisprudencial comunitaria un pronunciamiento previo del Tribunal Supremo en el que claramente afirmaba que “*la mera existencia de beneficios, no es incompatible con la ausencia de finalidad lucrativa*”⁸⁷. No es posible equipar automáticamente finalidad lucrativa con obtención de beneficios, obviando la posibilidad de que las ganancias no constituyan un fin en sí mismo, sino sólo el necesario instrumento para lograr una finalidad distinta, de carácter social.

También merece especial atención el razonamiento llevado a cabo por el Tribunal respecto al hecho de que existan servicios complementarios no destruye la ausencia de ánimo de lucro⁸⁸.

Sobre la concreción del concepto de ausencia de finalidad lucrativa resulta particularmente interesante la asimilación que ha hecho en alguna ocasión el Tribunal Supremo entre este concepto y el de persecución de objetivos de carácter benéfico⁸⁹.

En definitiva, y a tenor de todo lo anteriormente expuesto, debemos concluir que nuestra doctrina y también la jurisprudencia otorgan al concepto organismo o entidad legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa un significado extenso⁹⁰.

⁸⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1999 (RJ\1999\3598).

⁸⁷ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1995 (RJ 1995\4345).

⁸⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2001 (RJ\2001\6292).

⁸⁹ Vid., por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2002 (RJ\2002\8082).

⁹⁰ En tal sentido destaca, ad exemplum, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999 (RJ\1999\9658).

4 CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

1. No existen criterios interpretativos específicos respecto de las exenciones sino que las mismas han de interpretarse conforme a los criterios generales admitidos en Derecho. Al faltar una definición expresa de ciertos conceptos dentro de la normativa tributaria se hace preciso acudir a su sentido jurídico y, en especial, a conceptos jurídicos de otras ramas del Ordenamiento para valorar si el significado que se incorpora al ámbito tributario es coincidente con el de esas otras ramas.

2. La finalidad del precepto es un elemento a tener en cuenta en la interpretación de la presente exención. Y siendo una exención establecida para la protección de intereses generales, los criterios interpretativos (en especial, el teleológico-sistemático) permiten una interpretación extensiva del mismo ampliándose enormemente su ámbito subjetivo.

3. La relevancia para el reconocimiento de la exención no se encuentra en la forma jurídica empleada. La clave interpretativa no reside en la naturaleza de la entidad (elemento subjetivo) sino en el resto de conceptos que se integran dentro del precepto como son la persecución de fines de interés general y la ausencia de ánimo de lucro en su objeto social.

Se han reconocido como entidades sin ánimo de lucro algunas que en otras ramas de nuestro Ordenamiento no tendrían tal carácter. Por ejemplo, se está ampliando el concepto de entidad sin ánimo de lucro contenido en el artículo 20.Uno.12 de la Ley del IVA cuando se concede dicha exención a una entidad que posee naturaleza jurídico-administrativa como son las Entidades Urbanísticas de Conservación o incluso a una Sociedad cooperativa. Pero el propio legislador ya amplía el requisito subjetivo al incluir expresamente dentro del precepto a los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones Patronales o las Federaciones. De este modo puede intuirse que la relevancia interpretativa no recae tanto en la forma jurídica de la entidad sino en la naturaleza de los fines que ésta persigue. Sólo esto explicaría que hayan sido consideradas como entidades sin fines lucrativos, a efectos puramente tributarios, las asociaciones no declaradas de utilidad pública (entre otras). En cualquier caso, deben rechazarse las interpretaciones literales del precepto por lo que la exención sería aplicable tanto a las Asociaciones como a las Fundaciones.

4. A la luz de los pronunciamientos jurisprudenciales analizados parece que el concepto tributario de entidad sin ánimo de lucro posee unos contornos más amplios que el mismo concepto en el ámbito civil o mercantil. No obstante, esto no destruye la existencia de una interpretación coincidente puesto que la jurisprudencia se ha apoyado en numerosos conceptos de raigambre mercantil para definir los elementos que integran la norma de exención.

5. Los Tribunales han llevado a cabo una interpretación extensiva respecto de los fines de la entidad o incluso de lo que ha de entenderse como ausencia de lucro

en el ánimo del organismo. Al tratarse de una exención basada en el interés general, es posible que éstos hayan tendido a ampliar el significado de los conceptos que se recogen en el precepto con el objetivo de dar entrada a un mayor número de supuestos, basándose en la premisa de que la norma de exención trata de establecer un régimen más favorable para las entidades sin ánimo de lucro.

6. Sin existir, por tanto, una correspondencia exacta entre la regulación mercantil y la tributaria, los Tribunales han acudido con cierta frecuencia a la amplitud de fines de interés general que describe la Ley de Fundaciones para reconocer la exención en el ámbito fiscal mediante su vinculación, en especial, con los fines cívicos. Por lo tanto, nuevamente acuden a una interpretación extensiva en la que se permite la coexistencia de un beneficio directo para los propios asociados unido a un beneficio mediato para la colectividad.

7. El concepto de ánimo de lucro que se aplica para la interpretación del precepto también es el defendido por la doctrina mercantilista moderna en el que la existencia de beneficios no es incompatible con la ausencia de finalidad lucrativa ya que la característica que define a la entidad como no lucrativa es que ésta no posea lucro subjetivo, es decir, que no proceda al reparto de dichos beneficios entre sus asociados. Por tanto, la entidad puede desarrollar una actividad empresarial en la que se obtengan beneficios sin que por ello se le limite su posibilidad de acogerse a la exención.

8. En definitiva, existe una interpretación claramente coincidente con los conceptos tal y como se definen en el ámbito mercantil pero cuya consecuencia respecto de la aplicación del precepto que regula la exención es que nos conduce a la creación de un concepto tributario propio que no parece dañar, no obstante, la coherencia dentro del Ordenamiento jurídico. Y esto es así porque al reconocerse la exención por la naturaleza de los fines que persigue la entidad o porque la misma carece de ánimo de lucro, sin prestar especial atención a la forma jurídica adoptada, la consecuencia implícita es que se amplía el elemento subjetivo de la norma de exención; es decir, lo que puede considerarse entidad sin ánimo de lucro. De ahí que el concepto presente en el ámbito de la exención unos contornos mayores respecto de otras ramas del Ordenamiento jurídico.

5 BIBLIOGRAFÍA

- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Volumen I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, año 1964.
- BETTI, E.: *Teoria generale della interpretazione*, Ed. Dott. A. Giuffrè Editore S.P.A., Milán, año 1990.
- *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoria generale e dogmatica)*, Ed. Dott. A. Giuffrè Editore S.P.A., Milán, año 1971.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*, CEF, Madrid, 2002.

- *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*, IEF, Madrid, 2007.
- “El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, año 2000, págs. 9 a 25.
- “El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (II)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, año 2000, págs. 9 a 23.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *El IVA en las entidades sin fin de lucro*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores*, Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1998.
- CRUZ AMORÓS, M. et al.: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL / Pricewaterhouse Coopers, 2004, págs. 121 a 122.
- DICIOTTI, E.: *Interpretazione della legge e discorso rationale*, G. Giappichelli Editore, Turín, año 1999.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, año 1999, págs. 669 a 685.
- GARCÍA-MAURÍÑO BLANCO, E. et al.: *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, año 2004.
- GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Editorial CISS, Valencia, 2005, 2ª edición.
- GUASTINI, R.: *Interpretare e argomentare*, Ed. Dott. A. Giuffrè Editore S.P.A., Milán, año 2011.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, Madrid, año 1990.
- LA ROSA, S.: *Principi de Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Turín, año 2009 (3ª edición).
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Editorial Tecnos, Madrid, año 1988.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, año 2015 (26ª edición).
- MELIS, G.: *L'interpretazione nel Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, Milán, año 2003.
- MULEIRO PARADA, L. M.: “La exención en el IVA de las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social realizadas por organismos de Derecho público u otras entidades a las que se reconozca su carácter social (STJUE de 15 de noviembre de 2012)”, *Revista Crónica Tributaria*, n.º 2 / 2014.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “Las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002 y el impuesto sobre el valor añadido”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 73/ 2006.
- “Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el impuesto sobre el valor añadido”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 76/ 2007.
- PÉREZ ROYO, F. et al.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, Madrid, 10ª edición, año 2016.
- PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, Madrid, 1986.

- RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, Editorial Aranzadi, S.A., Navarra, año 2006 (1ª edición).
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: “*Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*”, en *Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Obras básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales- Ministerio de Hacienda, año 1973.