

***LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMO
PRESTADORES DE SERVICIOS ASISTENCIALES EN EL IVA:
EXENCIONES Y TIPOS REDUCIDOS¹***

POR

Mercedes NAVARRO EGEA²

RESUMEN

El estudio trata de dar respuesta a las incertidumbres que se derivan de la actual regulación del IVA en materia de asistencia social, un sector de actividad de gran interés para las entidades de la economía social (Tercer Sector) y, en particular, para las cooperativas. Tras unas consideraciones generales sobre el funcionamiento del impuesto en este contexto, se analizan las exenciones y tipos reducidos aplicables a las prestaciones asistenciales.

Palabras clave: tercer sector; cooperativas, economía social, bienestar social, asistencia social, IVA

Claves Econlit: K340, L300, L310, M140, I310

**THIRD SECTOR ENTITIES AS PROVIDERS OF WELFARE SERVICES UNDER
VAT: EXEMPTIONS AND REDUCED RATES**

ABSTRACT

This paper aims to provide answers to several uncertainties arising from the VAT regulation and regarding the social welfare services as a sector of the economy which is especially relevant for the so-called “Social Economy” or “Third Sector” entities and, particularly, for cooperatives. After some general considerations about the functioning of the tax in this context, we focus on the different problems related to exemptions and reduced rates for welfare services.

¹ El estudio se enmarca en las líneas de investigación de la Cátedra de Economía Social de la Universidad de Murcia.

² Profesora Titular de la Universidad de Murcia. Dirección de correo electrónico: mdes@um.es

Keywords: third sector; cooperatives; VAT; social work; social economy; welfare services; social well-being services.

1. INTRODUCCIÓN

En un momento de cambio profundo tanto en lo económico como lo social, la iniciativa privada empieza a cobrar fuerza en la prestación de servicios asistenciales e inclusión social, sin que pueda pasar desapercibido el potencial de las entidades del tercer sector como prestadores de servicios de tal naturaleza.

Los principios y valores de la economía social se presentan como un auténtico intangible empresarial que ha de ser aprovechado para participar de una forma activa en la estrategia de crecimiento inteligente, sostenible e integrador que propone la Unión Europea para la creación de más empleo y lograr una vida mejor³. Las cooperativas han demostrado una mayor resistencia al deterioro del empleo en momentos de crisis, pero también en ellas se ha de ver una forma jurídica adecuada tanto para favorecer la integración al ámbito laboral de determinados colectivos que sufren exclusión social o laboral (desempleo de larga duración) como para acometer iniciativas empresariales encaminadas a la satisfacción de necesidades en el ámbito de la salud, enseñanza y otros fines asistenciales (residencias de la tercera edad, centros de día, granjas-escuela, teleasistencia, ayuda a domicilio, etc.).

Estas iniciativas emprendedoras pueden resultar igualmente idóneas desde el punto de vista fiscal, pues las políticas de fomento que acompañan a este tipo de entidades pueden resultar optimizadas cuando se orientan a la prestación de servicios de interés social. Basta reparar en que las normas del IVA establecen un trato de favor que, con la finalidad del garantizar el acceso de los consumidores a estas prestaciones, combina exenciones y tipos reducidos.

Con el objeto de profundizar en la incidencia que puede tener dicho impuesto indirecto en este ámbito emprendedor, la páginas que siguen abordan el tratamiento dado a la asistencia social, con el propósito de definir su contenido y delimitar las actuaciones que pueden resultar, en unos casos, exentas y, en otros, sujetas a un tipo reducido. A tal efecto, además de la necesaria reflexión sobre las particularidades de las exenciones en el impuesto y, en concreto, sus efectos en el ámbito objeto de estudio, habrá que despejar las dudas suscitadas

³ Comunicación de la Comisión “Europa 2020: una estrategia para el crecimiento inteligente, sostenible e integrador”, COM (2010) 2020, 3-3-2010.

en ciertos supuestos que pueden encontrarse a caballo entre varios supuestos de exención (educación y asistencia sanitaria) y, asimismo, identificar los casos en que, no siendo de aplicación el efecto exonerador, los sujetos pasivos pueden acceder a tipos impositivos reducidos.

El interés del análisis propuesto es mayor si cabe a la vista de las sucesivas medidas adoptadas por el Estado para la contención del déficit público, con un significativo retraimiento de la iniciativa pública en la satisfacción de demandas de bienestar social, así como porque el IVA de las prestaciones asistenciales forma parte del debate abierto por la consulta colectiva planteada por la Comisión Europea a través del “Libro Verde sobre el futuro del IVA”⁴ en aras de la mejora en el funcionamiento eficaz de una figura impositiva que aspira a convertirse en una pieza clave de los sistemas tributarios.

2. LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMO PRESTADORES DE SERVICIOS ASISTENCIALES: LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL

El protagonismo del tercer sector en la consecución de los objetivos de bienestar social que se desprenden de la Constitución es una realidad a la que hace referencia expresa de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Protección de la Autonomía Personal y de Atención de las Personas en Situación de Dependencia, cuya exposición de motivos viene a decir que las entidades que lo conforman “constituyen una importante malla social que previene de la exclusión social a las personas afectadas”.

Tal como se dispone su art. 2, el tercer sector está constituido por “organizaciones de carácter privado surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades que responden a criterios de solidaridad, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales”. En este ámbito tienen cabida entidades de diversa naturaleza jurídica (asociaciones, fundaciones, cooperativas, sociedades laborales, etc.) bajo las cuales el interés social se materializa como actividad económica, dentro de la llamada “economía social” a que se refiere la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, para definirla como la actividad económica o empresarial que

⁴ Los resultados de las cuestiones planteadas en el “Libro verde sobre el futuro del IVA: Hacia un sistema más simple, más robusto y eficaz”, 1 de enero de 2010, COM (2010) 695 final, son recogidos en la Comunicación de la Comisión “On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final, 6-12-2011.

persigue bien el interés colectivo de los miembros de las entidades que la desarrollan, bien el interés general económico o social, o ambos (art. 2).

Entre las distintas formas jurídicas en que se desarrolla esta economía social, cabe reparar en las llamadas cooperativas de iniciativa social, definidas en el art. 106 de la Ley de Cooperativas, como aquellas que, con independencia de su clase (consumo, servicios o producción), presentan como notas comunes el desarrollo de actividades de interés general y la ausencia de ánimo de lucro (Coceta, 2010).

La singularidad de estas entidades reside en su objeto social, o más exactamente, en su fin social, que consiste en la prestación de servicios asistenciales, la integración laboral de personas que sufran cualquier tipo de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades no atendidas por el mercado. La experiencia del País Vasco constituye un buen ejemplo de cómo el sistema de funcionamiento cooperativo posibilita una mayor resistencia a la crisis, contribuye a la revitalización de áreas geográficas o sectores económicos en declive y proporciona una distribución de la riqueza más equitativa (MUGARRA ELORRIAGA, A. y ENCISO SANTOCILDES, M., 2008). Realidades que en definitiva han llevado a que el propio legislador reconozca el potencial de las cooperativas como empresas de inserción social en de la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, reguladora del Régimen de las Empresas de Inserción Social.

Dejando a un lado estas consideraciones, interesa destacar la condición de las entidades del tercer sector como sujetos pasivos del IVA en tanto que son prestadores de servicios asistenciales. Y ello porque, con independencia de su consideración o no como entidades sin ánimo de lucro, cuando actúan en el marco de una actividad económica (economía social), se puede apreciar que producen entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso mediante una ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos.

En tales condiciones, estas entidades ejercen actividades económicas de las que depende su calificación como empresarios, como así se deduce del concepto formulado en el art. 5 de la Ley reguladora del IVA (“las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales...”) ⁵; y, a los efectos del impuesto, se entenderá iniciada dicha

⁵ No serán empresarios a efectos del impuesto, aquellas entidades que presten sus servicios de forma gratuita, sin que se considere como tal cuando se reciben subvenciones vinculadas al precio de los mismos (consulta DGT V0898-12, 25-4-2012).

actividad desde el momento en que se realice la adquisición de bienes y servicios con la intención de destinarlos a tal fin, una circunstancia que habrá de apreciarse a partir de elementos objetivos.

3. PRESTACIONES ASISTENCIALES EXENTAS

A los servicios de asistencia social se refiere expresamente el art. 20.Uno.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)⁶, estableciendo la exención de las prestaciones de servicios de tal naturaleza efectuadas por entidades de Derecho público o establecimientos privados de carácter social, en correspondencia con el art. 132.1.g) y h) de la Directiva 2006/112/CE, en los que se refiere a la asistencia social (incluidas las residencias de ancianos) y la protección de la infancia y la juventud, respectivamente⁷.

La exención se articula sobre dos elementos, objetivo y subjetivo. El primero viene determinado por la asistencia social, y el segundo, por la naturaleza del prestador del servicio. Veamos a continuación el significado de estos conceptos y, en particular, la condición de establecimiento privado de carácter social en la que habrán de subsumirse las empresas privadas prestadoras de servicios asistenciales, no sin tratar como cuestión previa el singular funcionamiento de las exenciones en IVA y su incidencia en los precios de estas actividades de interés general.

3.1. El funcionamiento de las exenciones en el IVA

Es sabido que el IVA se basa en la consecución de la neutralidad fiscal a partir de un sistema de compensaciones entre las cuotas de IVA soportado y las cuotas devengadas que se van sucediendo en cada fase de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios, con el fin de que la carga fiscal recaiga íntegramente en el consumidor final. Y,

⁶ El art. 20. Uno de la Ley española recoge las exenciones relativas a las denominadas operaciones interiores, constituyendo una transposición de la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, relativa al sistema común del IVA. En concreto, el art. 132 de la norma comunitaria contiene una lista común de exenciones, con el objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

⁷ En el texto consolidado de la Directiva, el art. 132 establece que “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:.. g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social; h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;...”.

asimismo, que la pretendida neutralidad en la persona del empresario o profesional quiebra precisamente por algunas de las consecuencias que se asocian a las exenciones. De forma resumida, se puede decir que la consideración de una operación como exenta implica que:

- a) No se efectúa la repercusión del IVA a los destinatarios de los bienes y servicios.
- b) Se produce la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el ejercicio de la actividad, debiendo aplicar la regla de prorrata en el caso de que se desarrollen simultáneamente operaciones sujetas y no exentas (art. 92 y ss. LIVA).
- c) Se considera exenta del IVA la transmisión de los bienes que hayan sido utilizados en el desarrollo de las actividades objeto de la exención (art. 20.Uno.24 LIVA).
- d) Y, finalmente, se establece la no sujeción de las eventuales operaciones de autoconsumo a que se refiere al art. 9.Uno de la Ley del impuesto en la medida en que no se ha atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado con su adquisición (art. 7.7º LIVA).

Dejando a un lado las dos últimas medidas, que constituyen ajustes técnicos para evitar la doble imposición que generan los efectos descritos en las letras a) y b), la pérdida del derecho de deducción de las cuotas de IVA soportado por las adquisiciones realizadas no solo limita la realización de la neutralidad como elemento esencial del IVA, sino que, en el caso de las prestaciones asistenciales, se convierte en un mayor coste para el empresario o profesional que, a la postre, hace que se resienta la finalidad última de reducir los precios de los consumos por los destinatarios finales, situando en peor condición a estos operadores frente a aquellos otros que desarrollan actividades análogas bajo el régimen de sujeción al impuesto.

Estos efectos perversos han sido recogidos en el “Libro Verde sobre la futura reforma del IVA”, planteándose como posible solución la reducción de los supuestos de exención; una medida que, según la Comisión, evitaría la elevación de los tipos impositivos. En nuestro país, las respuestas dadas a esta propuesta desde distintos foros no van encaminadas a la supresión del catálogo de exenciones. Aunque existe una opinión generalizada de rechazo a la limitación del derecho a deducir el IVA, entendiendo que su consideración como exenciones plenas permitiría una reducción de los precios –fin último de las exenciones por asistencia social-, tal opción se atisba como una medida poco realista en el actual escenario económico (Instituto Estudios Fiscales, 2011: p. 11). En otros casos, las propuestas realizadas se decantan por una mayor neutralidad admitiendo que el sujeto pasivo pueda optar por el régimen de tributación -y, en tal sentido, la posibilidad de aplicar el régimen general del impuesto-, o bien

por la redefinición de los supuestos de exención eliminando los condicionamientos en cuanto al prestador del servicio (CEOE, 2011: p. 17).

Algunas de estas iniciativas se alinean en las propuestas ya avanzadas en el plano académico por algunos de los autores que se han ocupado del análisis del tratamiento fiscal de los servicios de carácter asistencial (PEDREIRA MENENDEZ, 2005; BLÁZQUEZ LIDOY, 2007), en el sentido de que las disfunciones que presentan las exenciones en el plano asistencial aconsejan la oportunidad de avanzar hacia la aplicación de tipos reducidos, e incluso de un tipo cero. Esta posibilidad evitaría las deficiencias que presenta el actual sistema dual (exención y tipo reducido), asegurando la recuperación de todo el IVA soportado por las entidades y, por consiguiente, garantizando una efectiva neutralidad, además de una mayor seguridad jurídica y simplicidad en la gestión.

3.2. La asistencia social

La Ley no da una definición para este concepto, optando por la enumeración de las prestaciones de servicios que pueden ser ofrecidas: a) Protección de la infancia y de la juventud; b) asistencia a la tercera edad; c) educación especial a personas con minusvalía; d) asistencia a transeúntes; e) asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; f) acción social comunitaria y familiar; g) asistencia a exreclusos; h) reinserción social y prevención de la delincuencia; i) asistencia a alcohólicos y toxicómanos; y j) cooperación para el desarrollo.

Para el caso de la protección de la infancia y la juventud, la norma integra de modo expreso las actividades de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de 6 años, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas destinadas a menores de 25 años.

La Administración tributaria, a efectos de la calificación de las operaciones exentas, toma como referencia un Informe de 23 de junio de 1995 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, emitido a solicitud de la DGT, por el que se considera que, con base en la normativa estatal y autonómica sobre la materia y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizatorios a

atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social”⁸.

Este concepto amplio pone en relación las actividades exentas con la situación de estado de necesidad, marginación y riesgo social; si bien no se puede olvidar que la asistencia social es un concepto de Derecho comunitario, por lo que a la hora de calificar las operaciones habrá que tener presentes los pronunciamientos del Tribunal de Justicia encaminados a la definición de la extensión de “las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social” a que se refiere el supuesto de exención recogido en el art. 132 de la Directiva.

En atención a este componente objetivo, la exención se diferencia de otras modalidades contenidas en el catálogo del art. 20 de la Ley del IVA, referidas a la enseñanza, el deporte, la cultura, otros servicios de finalidad filantrópica o cultural, e incluso la asistencia sanitaria. Al menos así parece en abstracto, pues la aplicación práctica de la exención evidencia zonas de sombra que dificultan la correcta calificación de la actividad realizada y que, llegado el caso, pueden dar lugar a que se cuestione la procedencia de la exención ante una eventual actuación de control por la Administración tributaria.

No siempre esta indeterminación es un factor negativo para el contribuyente, pues el concepto de asistencia social opera como categoría residual, integrando situaciones que pueden presentar problemas de anclaje en los supuestos de exención relacionados con la educación a la infancia o a la juventud y la asistencia sanitaria a personas físicas (art. 20. Uno, 3º y 9º LIVA); y ello porque en las mismas se puede apreciar una conexión con un estado carencial merecedor de protección. Esta versatilidad de los supuestos de exención viene reconocida por el Tribunal de Justicia. En alguno de sus pronunciamientos se advierte que, por ejemplo, en relación con la guarda de niños, se admite que pueda encontrar acomodo en el ámbito de la asistencia social cuando no sea posible la aplicación de la exención por educación (Sentencia de 9 de febrero de 2006, *Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-415/04, apartado 19).

⁸ Entre otras, consulta DGT núm. V2628-13, 07-08-2013.

Esta línea interpretativa está presente en las respuestas dadas por la DGT a las consultas que le son formuladas sobre la correcta calificación de la operación y su subsunción en uno u otro supuesto de exención.

Por lo que se refiere al deslinde con la exención referida a la educación a la infancia y la juventud (art. 20.Uno.9º LIVA)⁹, la DGT hace prevalecer esta última exención para acaparar en su ámbito de aplicación todas las actividades que se realicen por “entidades privadas autorizadas”, integrando actividades que no se corresponden principalmente con las enseñanzas incluidas en algún plan de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo (p.ej. guarda de menores de 3 años, monitores de educación, etc.). Como se puede apreciar, el elemento relevante a efectos de la adecuada calificación de la exención es que las actividades se desarrollen en determinadas entidades privadas –el elemento subjetivo-. El art. 7 del Reglamento del IVA establece que tendrán tal consideración “los centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas y otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa”. La transferencia de las competencias en materia educativa ha dado lugar a un tratamiento dispar a la hora de exigir una autorización, por lo que por evidentes exigencias del principio de neutralidad se ha consolidado una interpretación más laxa que permite reconocer como centro educativo a todas las unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, con independencia de que cuenten o no con la citada autorización -p.ej. una cooperativa que presta servicios de granja escuela (DGT V0618-08, 31-3-2008), e incluso una persona física que desarrolla una actividad denominada “Ecomuseo” que consiste en la difusión cultural de todo lo relacionado con la educación medioambiental que incluye servicio de alojamiento para las familias en fines de semana (DGT V0170-09, 30-01-2009)-.

Como corolario de esta interpretación, aquellas actividades educativas que sean prestadas sin que se aprecie una organización de medios materiales y humanos en el sentido apuntado podrán quedar subsumidas en el ámbito de la exención por asistencia social; ahora bien, para que la exoneración sea efectiva será igualmente necesaria la concurrencia del

⁹ Se establece la exención de “La educación de la infancia y de la juventud, la guardia y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para ejercicio de dichas actividades”.

elemento subjetivo, esto es, el carácter social del establecimiento prestador de servicios, cuyo significado se trata en un apartado posterior.

Por lo que hace a la exención por asistencia a personas físicas por profesionales médicos y sanitarios (art. 20.Uno.3º LIVA), también la ausencia de las condiciones establecidas para esta última exención puede dar lugar a que algunas actividades se reconduzcan a la exención por asistencia social. Así ocurre con las actividades desarrolladas por psicólogos o pedagogos que quedan fuera de las exenciones referidas a la asistencia sanitaria porque falta la finalidad terapéutica (diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades) o no son prestadas por un profesional sanitario (psicología escolar).

La Ley del IVA especifica que se consideran como profesionales médicos y sanitarios, *los que tengan tal consideración en el ordenamiento jurídico* y, además, los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. Ahora bien, los psicólogos, aunque aparecen expresamente mencionados, podrán desarrollar actividades sanitarias en gabinetes o establecimientos sanitarios cuando se trate de especialistas en Psicología Clínica o de la Salud¹⁰; por tanto, fuera de esta especialidad, cabe pensar que su actividad puede encontrar acomodo como actividad prestada por un centro educativo o como asistencia social. Por ejemplo, la DGT ha considerado dentro de esta última exención a la atención psicopedagógica a jóvenes mediante el tratamiento y ayuda a los jóvenes en conflicto que dentro del hogar tiranizan a madres, padres, hermanos y otros familiares, efectuadas tanto en régimen de internado como externamente, en el domicilio o en la sede social de la entidad de carácter social (consulta V1041-12, 11-5-2012).

3.3. Actividades accesorias

La extensión de una actividad en el marco del IVA es una cuestión de relevancia a efectos de determinar el lugar de realización y el tipo de gravamen o, en su caso, la exención.

Con excepción expresa de las entregas de bienes, la Ley extiende el trato de favor a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte de los anteriores prestados por dichos establecimientos con medios propios o privados. Se explicitan así actividades de carácter accesorio en relación con la prestación principal, sin que se le pueda atribuir a tal mención otro valor que el meramente aclaratorio, pues la ampliación del perímetro de la exención viene a reiterar el efecto previsto con carácter general para la actividades accesorias en el art.

¹⁰ Así lo establece la disposición adicional sexta de la Ley de Economía Social (Ley 5/2011, de 29 de marzo).

9 de la Ley: “las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan”.

Puesto que esta enumeración no puede ser interpretada como una lista cerrada, fuera de los supuestos descritos por la norma, habrá que analizar el caso concreto para comprobar si concurre o no la accesoriedad, lo que puede generar algunas dudas en la práctica ya sea porque se prestan servicios complementarios de la asistencia social de forma individualizada, ya sea porque la actividad prestada no es necesaria para la prestación principal.

La prestación de servicios asistenciales normalmente presentará un carácter integral, dando lugar a que la entidad cause alta censal en los grupos 951 y 952 de la sección primera de las Tarifas del IAE referidos, respectivamente, a “Asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes, disminuidos físicos y ancianos, en centros residenciales” y “Asistencia y servicios sociales para niños, jóvenes, disminuidos físicos y ancianos, en centros no residenciales”.

Este carácter global deja fuera a aquellas actividades que, siendo complementarias de la asistencial, se prestan de forma individualizada a terceros, sean o no establecimientos de carácter social. La alimentación, limpieza o cuidados sanitarios, por ejemplo, contribuyen a la realización de la prestación principal –procurar alojamiento a un determinado colectivo–, pero su externalización conllevará la sujeción a IVA sin que la entidad destinataria (es decir, el prestador del servicio asistencial) pueda deducir las cuotas soportadas por encontrarse en el ámbito de la exención.

Resulta ilustrativa una consulta a la DGT en la que una sociedad limitada, además de los servicios prestados en la residencia geriátrica de la que es titular, desarrolla como actividad la prestación de servicios auxiliares de enfermería, limpieza y cocina a otros centros geriátricos y a domicilio. La Administración aclara que, por todas estas actividades que realiza de forma autónoma, la empresa habrá de causar alta en los epígrafes correspondientes de las Tarifas del IAE: 942.0, “Otros servicios sanitarios sin internado, no clasificados en este grupo”; 922.1, “Servicios de limpieza de interiores (edificios, oficinas, establecimientos comerciales, residencias, centros sanitarios y establecimientos industriales)”; y 849.9, “Otros servicios independientes n.c.o.p.” (DGT V0251, 9 de febrero de 2007).

Algo más controvertida se plantea la determinación de la accesoriedad cuando el prestador de estos servicios asistenciales ofrece atención sanitaria (asistencia médica,

fisioterapia, enfermería, etc.). La DGT sostiene que se trata de actividades distintas, y que, a efectos del IVA, constituyen sectores diferenciados de actividad porque falta uno de los elementos definidores de la actividad accesoria: su carácter medial o instrumental respecto a la actividad asistencial

Si se recuerda, el art. 9 de la Ley entiende que existen sectores diferenciados cuando las actividades sean distintas con arreglo a su catalogación en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y difieran en más de 50 puntos en los porcentajes de deducción del IVA soportado, siempre que no se trate de actividades accesorias, entendidas como aquellas en las que volumen de operaciones en el año precedente no sea superior al 15% del de la principal y contribuyan a la realización de esta.

De acuerdo con este criterio, aunque los servicios sanitarios prestados no sean relevantes respecto del volumen de la actividad asistencial, la Administración tributaria viene entendiendo que responden a una finalidad distinta de la asistencia social. Una interpretación que encuentra apoyo, a su vez, en la jurisprudencia comunitaria, que precisa en este punto que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (STJCE de 22 de octubre, *Madgett y Baldwin*, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, apartado 24).

De esta forma, los servicios médicos y sanitarios seguirán un tratamiento diferenciado pudiendo encontrar cabida en el supuesto de exención previsto para la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios (art. 20.Uno.4º LIVA), en la medida en que la actividad prestada por dichos profesionales tenga una finalidad terapéutica sin necesidad de internamiento en establecimientos hospitalarios (DGT V0260-10, 12 de febrero 2010); de lo contrario, tributará al tipo general, es decir, un 21 %.

Esa finalidad terapéutica se reconoce a las actividades que tienen por objeto el diagnóstico, tratamiento y, en la medida de lo posible, la curación de las enfermedades o problemas de la salud. Por lo que cabe la posibilidad de que los servicios prestados por profesionales sanitarios con una función preventiva (asesoramiento dietético, fisioterapia, etc.) puedan ser considerados como actividades accesorias en cuanto se trata de medios que, sin suponer un volumen de operaciones relevante, permiten disfrutar en mejores condiciones del régimen de alojamiento y manutención en un centro residencial.

Aclaradas estas cuestiones, cabe señalar que la consideración de la prestación de la asistencia social como una operación integral permitirá que se traslade un precio único al consumidor. No obstante, cuando las circunstancias del caso permitan diferenciar varias prestaciones principales será necesario reflejar el precio de forma separada en la factura¹¹.

3.4. Los establecimientos o entidades privadas de carácter social

La aplicación de la exención queda supeditada al cumplimiento de un segundo elemento de carácter subjetivo: la actividad ha de ser realizada por una entidad de Derecho público o por establecimientos o entidades privadas de carácter social.

El concepto de establecimiento o entidad privada de carácter social se presenta polémico porque tiende a equipararse con entidades no lucrativas y, en concreto, con las entidades sometidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Una asimilación que, sin embargo, ha de ser rechazada a la vista de la doctrina del Tribunal de Justicia, que ha ido matizando su postura inicial para flexibilizar el significado de las expresiones utilizadas por la Directiva en los apartados b) y g) del art. 132 (“*establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos*” y “*otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social*”) entre las que se encuentran las prestaciones relacionadas con la asistencia social, concluyendo que la exención puede aplicarse tanto a personas físicas que explotan una empresa (STJCE de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, asunto C-216/97) como a entidades privadas con ánimo de lucro (STJCE de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest*, asunto C-498/03)¹².

¹¹ El Tribunal de Justicia, a la hora de considerar si una prestación ha de ser considerada de forma única o como prestaciones diferenciadas, declara que habrá que estar al caso concreto, “teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única” (Sentencia de 25 de febrero de 1999, *CPP*, asunto C-349/96, apartado 29).

¹² El razonamiento del Tribunal es que las expresiones señaladas en relación las prestaciones de asistencia y seguridad sociales, así como en relación con la protección de la infancia y la juventud, son más genéricas que las que emplea la Directiva en otros supuestos, en los de forma expresa se alude a las entidades sin ánimo de lucro cual sucede, por ejemplo, con las prestaciones de servicios relacionadas con el deporte y la educación física. Y, en tales condiciones, entiende que el principio de neutralidad se vería contrariado en el caso de que la condición de un establecimiento de carácter social viniera determinada en atención a la forma jurídica del prestador.

Cuestión distinta es que la Directiva permite a los Estados que puedan limitar la aplicación de las exenciones por razones que tengan que ver con una mejor gestión del tributo o la prevención de comportamientos fraudulentos (art. 133). En este contexto, encuentran su razón de ser las condiciones fijadas en el art. 20.Tres de la Ley del IVA para que un operador pueda ser calificado como entidad de carácter social. En concreto, respecto de las prestaciones asistenciales, la Ley interna se exige:

- a) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos a actividades exentas de idéntica naturaleza.
- b) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de personas interpuestas.

Adicionalmente, se establece que los interesados podrán solicitar de la Administración el reconocimiento de la condición de establecimiento de carácter social en la forma que se determine reglamentariamente, pero sin que la aplicación de las exenciones quede subordinada a dicha formalidad¹³.

a) Ausencia de finalidad lucrativa

El primer requisito, la ausencia de fines lucrativos, no significa que por esta vía el ámbito de aplicación de la exención se reconduzca a las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, sino que su cumplimiento requiere un análisis particularizado de las circunstancias del sujeto pasivo con independencia de su forma jurídica.

A tal efecto, resulta significativa la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, asunto C-174/00, en la que se hace prevalecer un concepto subjetivo del lucro, entendiéndose que lo relevante es que se pueda constatar la entidad no tiene como finalidad la obtención de beneficios para sus socios. Un aspecto que no se contradice con la posibilidad de que pueda obtener beneficios de forma sistemática, siempre que esos superávits sean destinados a la ejecución de sus prestaciones.

Otra cosa es la virtualidad práctica de esta línea interpretativa porque, como ha apuntado algún autor (Blázquez Lidoy, 2008), difícilmente se puede apreciar esta ausencia de

¹³ El apartado Tres del art. 20 de la Ley 37/1992 ha sido objeto de revisión por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2013.

lucro en una sociedad mercantil, donde la obtención de beneficio para sus socios es una particularidad intrínseca. La SAN de 22 de diciembre de 2011 (JT 2012, 93), sobre la base de la jurisprudencia comunitaria antes citada, viene a salvar esta objeción en la idea de que el hecho de que una entidad tenga, por su naturaleza, finalidad lucrativa no obsta para que se actúe sin dicha finalidad, haciendo valer la interpretación dada por la DGT en la consulta vinculante V1877-05, de 26 de septiembre de 2005, según la cual se cumple la exigencia de la ausencia de lucro requerida por el art. 20.Tres de la Ley del IVA, a efectos de su consideración como entidad de carácter social, en el caso concreto de una sociedad anónima dedicada a la gestión, organización y realización de actividades culturales, de acceso gratuito o mediante precio simbólico, que factura a la obra social de una caja de ahorros los costes de las actividades más un pequeño margen por la gestión, cuyos beneficios se reinvierten en la actividad y en la que el cargo de administrador es gratuito.

A los efectos que ahora interesan, cabe entender que esa ausencia de lucro exigida por la norma no resulta tan alejada de las denominadas empresas de promoción o inserción social¹⁴ y, en particular, de las cooperativas de iniciativa social, dado que en su configuración sustantiva existen rasgos que permiten apreciar la falta de lucro en el sentido expuesto (Díaz de la Rosa, 2006). En relación con estas últimas, basta observar los requisitos fijados por la disp. adic. primera de la Ley de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio) para su consideración como entidades sin ánimo de lucro: 1) Que los resultados positivos no pueden ser distribuidos entre los socios; 2) que las aportaciones sociales solo devenguen el interés legal del dinero, sin perjuicio de las posibles actualizaciones; 3) que los cargos del Consejo Rector sean gratuitos, sin perjuicio de las compensaciones por los gastos que incurran en el desempeño de sus funciones; y 4) que las retribuciones por trabajo prestado a la cooperativa por los socios trabajadores, asalariados o socios de trabajo no sean superiores al 150 por ciento de las retribuciones que se establezcan en el convenio colectivo aplicables al personal asalariado del sector¹⁵.

¹⁴ El régimen de estas entidades aparece regulado por la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, cuyo art. 4 las define como “aquella sociedad mercantil o cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación socio la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario”.

¹⁵ Fuera de este ámbito, el TEAC rechaza la aplicación de la exención a las cooperativas porque en ellas existe “una especie de ánimo de lucro, entendido como proyecto económico”. En concreto, respecto de una cooperativa de trabajo social argumenta que “los socios de ordenan por cuenta propia un conjunto de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de los servicios relacionados en el artículo 2 de sus estatutos, es decir, un conjunto de personas que desarrolla una actividad empresarial y que en el ejercicio de

Como dato significativo, el estudio de las cooperativas de iniciativa social realizado por Coceta en 2010, refleja que casi el 40% de las cooperativas de trabajo de iniciativa social cumplen con los cuatro requisitos citados. En concreto, se destaca que el 81% de las cooperativas no remuneran los cargos del consejo rector y en un 80% de los casos, las retribuciones a los socios no superan el 150% de los salarios del sector (Coceta, 2010: p. 62).

Desde este punto de vista, la DGT considera que una cooperativa cumple el requisito de carecer de finalidad lucrativa cuando reúna las condiciones expuestas por la citada disposición adicional, las cuales deben quedar reflejadas en los estatutos y en la escritura de constitución de la entidad, sin que puedan ser alegadas atendiendo a la situación concreta de la cooperativa. Bien entendido que, en todo caso, habrán de concurrir las demás circunstancias que se desprenden del art. 20.Tres LIVA: que los beneficios se dediquen a actividades de la misma naturaleza y la gratuidad de los cargos de presidente o representante legal (entre otras, consulta V1553-05, 14-09-2005).

b) Limitación del destino de los beneficios

Esta acepción subjetiva del ánimo de lucro que, como se ha indicado, no es incompatible con la existencia de beneficios¹⁶, requiere que, a su vez, la eventual generación de renta quede condicionada a su aplicación a la realización de fines de idéntica naturaleza.

En el ámbito de las cooperativas puede considerarse cumplida la exigencia en la medida en que los excedentes de explotación del servicio, en caso de que existan, se reinviertan en su totalidad en la mejora de los servicios de la cooperativa. En esta lógica, la AN ha negado que se cumpla ese requisito a efectos de la exención en IVA cuando se trata de una cooperativa de trabajo asociado en cuyos estatutos se establece expresamente como derecho de los socios el "...participar en los retornos del excedente del ejercicio que se acuerde repartir en proporción al trabajo realizado" (Sentencia de 24 de enero de 2004 [JT 2004,1485]).

misma persiguen la obtención de un beneficio o ganancia individual, que, si bien no se materializa en un retorno cooperativo, se concreta en la satisfacción de las necesidades laborales de los socios (primer objetivo de una cooperativa de trabajo asociado), con los beneficios económicos que ello comporta, sin perjuicio de que esta satisfacción se logre a través de prestación de servicios que redundan en beneficio de toda la sociedad" (Resolución 3060/1998, de 10 de febrero de 2000).

¹⁶ El Tribunal de Justicia declara en el apartado 28 de la Sentencia que "el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismos mientras que dichos beneficios no se repartan a sus socios en concepto de ganancias".

La doctrina ha planteado que la interpretación estricta de esta exigencia frena las posibilidades de desarrollo de otras actividades que pudieran encontrarse igualmente exentas por ser de interés general y, asimismo, limita las posibilidades de encontrar posibles fuentes de financiación que redunden en definitiva en una mejora de las prestaciones asistenciales (Pedreira Menéndez, J., 2005; Blázquez Lidoy, 2007).

c) Gratuidad de los cargos directivos

El art. 20.Tres.2º del la Ley requiere que “Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta”.

En principio, el cumplimiento de tal exigencia no parece problemático si se tiene en cuenta que afecta a las personas que presentan una vinculación de carácter estatutario, sin que tal consideración comprenda al personal vinculado a la entidad mediante contratos de alta dirección por los que reciben retribuciones ni con el desempeño de otras funciones remuneradas por los servicios de otra naturaleza prestados a la entidad (administrativos, profesionales, etc.). Y, por otra parte, tampoco queda en entredicho por el percibo de cantidades que tengan por objeto la compensación por los gastos incurridos en el desempeño de las funciones derivadas de dicho cargo¹⁷.

Cuestión distinta es la incidencia que puede tener en el cumplimiento de este requisito la simultaneidad de alguno de los cargos directivos a que se refiere la norma (Presidente, patrono o representante legal) y un contrato de alta dirección. Una situación que se presenta polémica en el ámbito de las sociedades de capital toda vez que la Administración tributaria, haciéndose eco de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, niega la posibilidad de la acumulación de cargos mediante este doble vínculo –estatutario y contractual-, entendiéndose que en tales circunstancias prevalece la función mercantil¹⁸. Y

¹⁷ A estas cuestiones se refiere expresamente el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 21 de marzo de 2002, *Zoological Society of London*, asunto C-267/00, cuyo apartado 25 declara que “si bien toda la gestión del organismo ha de ser ejercida por personas no retribuidas, la circunstancia de que el personal retribuido participe de modo ocasional o marginal en la adopción de decisiones esenciales o se paguen retribuciones menores o simbólicas a este personal no basta para negar a su actividad su carácter esencial filantrópico ni para llegar a la conclusión de que el organismo persigue fines comerciales encubiertos”.

¹⁸ En este sentido, la DGT entiende que “Debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en

aunque tal consideración no puede admitirse de forma generalizada, sino que dependerá de las circunstancias del caso, lo cierto es que esta tesis, utilizada por el momento en los impuestos sobre la renta, puede servir para poner en entredicho el reconocimiento del carácter social de la entidad en la medida en que la remuneración derivada del contrato de dirección sea recalificada en atención a la naturaleza mercantil del vínculo.

Un planteamiento que puede ser foco de controversias pues, aunque la sentencia se refiere a las sociedades de capital, el paralelismo entre los sistemas de dirección de estas entidades y las de carácter social ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia. De hecho, en la Sentencia de 21 de marzo de 2002, *Zoological Society of London*, C267/00, se considera que existe una relación de semejanza con los órganos directivos de las empresas mercantiles a la hora de identificar a los cargos que se ocupan de la gestión y administración de la entidad de carácter social, respecto de los que se exige que “no tengan un interés económico propio en los resultados, a través de una retribución o una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto” (apartado 18). Y, a su vez, se entiende que corresponden a este círculo de alta dirección, “los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir la dirección al más alto nivel, así como otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones de control” (Sentencia de 21 de marzo de 2002, *Zoological Society of London*, C267/00, apartado 23).

A la vista de las consideraciones expuestas, parece que la gratuidad o carácter filantrópico se ha de exigir en todas aquellas personas que desarrollen una función de alta dirección dificulta la posibilidad de que la misma persona pueda compatibilizar un cargo estatutario y un contrato de alta dirección. Ahora bien, las sentencias mencionadas parece que dejan abierta la posibilidad de que determinado personal retribuido pueda participar “ocasionalmente” en la toma de decisiones, así como la compatibilidad de los cargos de la administración de la entidad sin fin lucrativo con contratos laborales que permitan el desempeño de tareas relacionadas con la prestación asistencial.

las propias del cargo de administrador, “porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes” (consulta V1375-12, 26-12-2012).

d) Solicitud de la condición de establecimiento de carácter social

La condición de entidad de carácter social podrá ser reconocida por el órgano competente de la Administración tributaria previa solicitud del interesado. La actual redacción del art. 20. Tres de la Ley, vigente desde 1 de enero de 2013, pone fin al carácter obligatorio que ha tenido esta exigencia formal, un aspecto que generaba problemas de compatibilidad con la Directiva de IVA; y ello pese a los intentos por parte de la Administración por justificar este reconocimiento rogado en el ámbito de las facultades que la norma comunitaria confiere a los Estados a efectos de que puedan establecer exigencias encaminadas a evitar abusos y facilitar la gestión¹⁹.

La práctica ha puesto de manifiesto que, lejos de un tratamiento uniforme para las prestaciones asistenciales y una deseable seguridad jurídica, la exigencia de esta formalidad ha propiciado situaciones que no encuentran acomodo en la Directiva, bien porque la Administración ha negado la aplicación de las exenciones a entidades que cumplieran los requisitos materiales²⁰, bien porque la accesibilidad o no a las mismas ha quedado en manos de los operadores económicos en atención a las circunstancias del caso y teniendo en cuenta que el acceso a la exención conlleva la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado (Pedreira Menéndez, 2004). Este efecto característico de las exenciones, sin lugar a dudas, estaba presente en la toma de decisiones relacionadas con las inversiones (p.ej., adquisición de inmuebles), toda vez que la aplicación de la exención –unida a la condición de entidad de carácter social- significaba asumir el encarecimiento de los servicios de asistencia frente a los prestados por operadores privados plenamente sujetos al impuesto y que, por tanto, pueden deducir el IVA soportado²¹.

¹⁹ El art. 131 de la Directiva se redacta en los términos siguientes: “Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso”.

²⁰ Blázquez Lidoy, al analizar este problema, destaca la tendencia de los tribunales a rechazar la aplicación de la exención cuando no se ha solicitado el reconocimiento de entidad de carácter social, entendiéndose que no existe en el ordenamiento un derecho de opción a la aplicación de la misma (*Análisis crítico...*, op. cit., pág. 159 y ss.).

²¹ Ejemplo de la aceptación de estas prácticas es el caso que se plantea a la DGT en una consulta vinculante de 2 de junio de 2011 (V1288-11), en la que una cooperativa agrícola que crea una fundación para la construcción y posterior gestión de un centro asistencial para mayores, acogiendo al régimen general del IVA en el momento de causar alta censal, para ir recuperando el IVA correspondiente a la construcción y que, una vez concluida se plantea, la solicitud del reconocimiento de entidad de carácter social, a lo que el centro directivo tal cambio conllevará la regularización de las cuotas de IVA con arreglo al art. 107 de la Ley, supuesto que, como es sabido, está previsto para el caso de que existan variaciones significativas en el derecho de deducción del sujeto pasivo durante el plazo legal regularización (4 años naturales y siguientes desde su adquisición o su puesta en funcionamiento, elevándose a 9 para terrenos o edificaciones).

La mayor flexibilidad con la que se plantea la solicitud de la calificación de entidad de carácter social permite erradicar los escenarios descritos, garantizándose un tratamiento fiscal más homogéneo en las prestaciones asistenciales comprendidas en la exención en la medida en que la aplicación de las exenciones queda supeditada a la concurrencia de los requisitos materiales del art. 20.Tres de la Ley del IVA (“La exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación...”).

Ahora bien, la aplicación automática de la exención no obsta para que la condición de entidad o establecimiento de carácter social venga reconocida por la Administración en las condiciones que se determinen reglamentariamente, teniendo dicha calificación carácter vinculante para la Administración y quedando subordinada su eficacia a la subsistencia de las condiciones y requisitos que fundamenten la exención. A tal efecto, el art. 6 del Reglamento del IVA, en su redacción por el RD 868/2013, de 25 de octubre, dispone que la solicitud se ha de presentar en la Delegación o Administración de la AEAT en la que dicha entidad tenga el domicilio²².

4. TIPOS REDUCIDOS

El tratamiento favorable de las prestaciones asistenciales se complementa con el establecimiento de tipos impositivos reducidos que actúan en aquellos ámbitos que quedan fuera de la esfera de protección de las exenciones y que, con algunas diferencias, se corresponden con prestaciones de servicios recogidas en el listado contenido en el Anexo III de la Directiva (números 15 y 20)²³.

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, en el que se establecen ciertas medidas para reducir el déficit público, contempla una significativa elevación de los tipos impositivos del IVA, pasando el general del 18% al 21% y el reducido del 8% al 10%, manteniéndose el tipo del 4%. Con arreglo a este nuevo escenario, desde el 1 de septiembre de 2012, la

²² En esta lógica, la DGT ha interpretado que el reconocimiento de tal condición determinará que la entidad quede excluida de la obligación de consignar en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) las operaciones que correspondan al sector de actividad cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentas de dicho impuesto (consulta n. V2424-13, 18-07-2013).

²³ La Directiva permite la aplicación de tipos reducidos que se correspondan con entregas de bienes o prestaciones de servicios recogidos en el Anexo III, entre los que figuran los siguientes: “Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132...”; y “Servicios de asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados”.

asistencia social queda comprendida en el marco de los tipos reducidos: a) el 10% se prevé para las prestaciones de servicios de asistencia social que no se encuentren exentas ni puedan ser reconducidas a los supuestos de asistencia a personas dependientes de tipo superreducido (art. 91.Uno.2.º LIVA); y b) el 4% se reserva para los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, asistencia en centros de día y de noche y atención residencial, definidos por la Ley 36/2009, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia, siempre que se presten por centros concertados o mediante precios derivados de un concurso administrativo, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubre más del 75% de su precio (art. 91.Dos.2.3º LIVA).

Como se puede apreciar, el concepto de asistencia social que subyace en estos supuestos es idéntico al que se contempla en la exención, de modo que el criterio que determina la aplicación de esta última o de los tipos reducidos es que el prestador cumpla o no las exigencias para su calificación como entidad o establecimiento de carácter social.

Aunque la Directiva vincula la asistencia social a las organizaciones caritativas reconocidas por el Estado, la Ley prescinde de esta particularidad, para reconducir a los tipos reducidos aquellas operaciones en las que el prestador carece de la condición de entidad de carácter social a efectos de la exención, supuestos en los que pueden encontrarse tanto entidades sin ánimo de lucro –organizaciones caritativas- como entidades lucrativas.

Sin perjuicio de esta particularidad en cuanto al prestador, el contenido de la asistencia social ha de entenderse con arreglo a los postulados de uniformidad que el Tribunal europeo atribuye a estas categorías conceptuales de Derecho comunitario. Y, desde este punto de vista, cabe cuestionarse qué sentido tiene que una misma actividad pueda dar lugar a una exención o la aplicación del tipo reducido en atención al estatuto del prestador. Razones de igualdad de trato y la realización misma del principio de neutralidad debieran imponerse para revisar el tratamiento fiscal de la asistencia social en el IVA. Esta medida genera distorsiones en la competencia en la prestación de servicios asistenciales cuando concurren con empresas privadas que carecen de carácter social por no cumplir las condiciones fijadas en el art. 20.Tres de la Ley, pero tampoco ayuda a crear una conciencia fiscal en los usuarios dado que difícilmente podrán comprender la presencia o no del IVA en la factura o similar cuando el servicio recibido es idéntico.

5. TIPO APLICABLE A LA CONSTRUCCIÓN Y REHABILITACIÓN DE CENTROS RESIDENCIALES

Fuera del concepto de asistencia social pero, sin lugar a dudas, en estrecha relación con el mismo, se encuentra el tratamiento fiscal de las posibles inversiones que pueda acometer el prestador de servicios en la construcción y rehabilitación de los centros residenciales como promotor de la obra.

La determinación del tipo impositivo aplicable a dichas inversiones inmobiliarias ha dado lugar a que se plantee la pertinencia de establecer una equiparación entre los centros residenciales y el concepto de vivienda a efectos del IVA, pues ello significa la posibilidad de aplicar el tipo reducido previsto para la ejecución de edificaciones que tienen tal destino: el art. 91.Uno.3 de la Ley fija la aplicación del 10% a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados por el promotor y el contratista que tengan por objeto “la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas”, incluyendo los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios; añadiéndose expresamente que se consideraran destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que, al menos el 50% de la superficie construida, se destine a tal utilización.

Frente a la postura de rechazo que mantuvo en un primer momento la DGT, entendiendo que residencias y centros asistenciales estaban destinados al desarrollo de una actividad empresarial -y, por tanto, fuera del supuesto descrito por la Ley del impuesto-, se ha de subrayar la relevancia práctica que ha tenido el cambio de criterio por parte de este órgano consultivo, admitiendo que, en determinadas condiciones, se puede considerar que tales edificaciones están destinadas fundamentalmente a viviendas (consulta vinculante V1558-07, de 13 de julio de 2007). Es evidente que esta postura conlleva un importante abaratamiento de los costes aparejados a la inversión inmobiliaria en el caso de entidades o establecimientos de carácter social que presten servicios asistenciales en régimen de exención y, por tanto, sin posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportado.

El razonamiento de la Administración se basa en que, a falta de un concepto fiscal de vivienda, debe prevalecer la noción usual, entendiendo por tal el edificio o partes del mismo que destinados a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo el hogar o la sede de la vida doméstica. Con arreglo a esta acepción, concluye que los complejos

residenciales y los pisos tutelados para determinados colectivos objeto de protección social han de ser considerados como vivienda. Y, por consiguiente, se admite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% en aquellos casos en que resulte acreditado que el complejo estará compuesto por viviendas en más del cincuenta por ciento de la superficie.

La interpretación administrativa, no solo se integra la consideración jurisprudencial del concepto de vivienda²⁴, sino que parece más acorde con la Ley 36/2009, de Dependencia, en la que, al definir la atención residencial, se establece que dicha prestación asistencia tiene carácter permanente precisamente “cuando el centro residencial se convierta en la residencia habitual de la persona”.

Llegados a este punto, la cuestión será determinar si en el caso concreto se dan las condiciones para que la ejecución de obra concertada por el promotor directamente con el contratista pueda ser subsumida en el supuesto de construcción o rehabilitación que se deducen de la norma fiscal²⁵. Y, a tal efecto, habrá que tener en cuenta que, con arreglo al art. 20. Uno.22º.B) de la Ley del Impuesto, en su redacción a partir del 14 de abril de 2010, fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso para la recuperación económica y el empleo, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos: a) que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación especificadas en la Ley; y b) que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio con exclusión, en todo caso, del valor del suelo.

²⁴ En concreto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1992: “Vivienda es un concepto jurídico indeterminado en torno al que, paradójicamente, se ha producido, incluso, todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora. De ella, con claridad se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente desarrollar sus actividades vitales -de ahí, «vivienda»- al resguardo de agentes externos; existiendo desde la Constitución (art. 47 «Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada») hasta reglamentaciones administrativas que determinan sus condiciones mínimas exigibles, todo un sistema jurídico en torno a la vivienda”.

²⁵ En caso de no resultar aplicable el concepto de rehabilitación, la obra podrá acogerse a la aplicación del tipo reducido del 10% establecido para ciertas ejecuciones de obra de renovación y reparación de edificios o partes de los mismos destinados a viviendas en las condiciones fijadas en el art. 91.Uno.2.15º de la Ley 37/1992 (consulta vinculante V2406-11, de 10 de octubre de 2011).

6. CONCLUSIONES

Las consideraciones expuestas muestran la complejidad técnica del IVA en su aplicación al caso concreto, ahora, a un sector estratégico para el desarrollo de la economía social como es la asistencia social.

La combinación de exenciones y tipos reducidos en el IVA persigue un fin común: abaratar los precios de los servicios asistenciales. Lejos de conseguirlo, el funcionamiento de estas técnicas tributarias provoca disfunciones que pueden conllevar un incremento de los costes que inevitablemente se traslada a los precios, creando así unas condiciones menos favorables para los operadores que disfrutan del régimen de exención frente a los que, por la misma actividad, quedan sometidos al impuesto.

Las exenciones tienen como principal efecto la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios, lo que hace costoso la puesta en marcha de determinadas actividades, máxime cuando requieren inversiones inmobiliarias (centros geriátricos, etc.).

Además de las deficiencias expuestas, la necesidad de revisar el tratamiento fiscal de la asistencia social viene impuesta por razones de seguridad jurídica y, en último término, de neutralidad fiscal.

La ambigüedad de los conceptos utilizados por el legislador dificulta la correcta calificación de las operaciones realizadas, sin que las respuestas dadas por la DGT a las consultas planteadas sean lo suficientemente explícitas para zanjar la incertidumbre. Las dudas pueden tener un impacto mínimo si se trata de operaciones que pueden encajar en varios supuestos de exención (p.ej., custodia de menores), el problema es significativo cuando las alternativas son la exención o la sujeción al impuesto.

La neutralidad del impuesto impone que no se pueda dispensar un trato distinto a una operación en atención a cuál sea la forma jurídica del prestador, o a la condición o no de entidad de carácter social.

En busca de una solución que responda a los parámetros de flexibilidad, sencillez y eficacia que deben regir el futuro del IVA (objetivos fijados por el Libro Verde), parece razonable la idea de poner fin a las exenciones actuales y evolucionar hacia tipos reducidos – incluso a un tipo cero en una estrategia a medio plazo-, que permita el normal funcionamiento

de las deducciones y devoluciones que garantiza la neutralidad, sin que se produzca un encarecimiento de los servicios y bienes que recibe el consumidor. Una reivindicación que, en definitiva, se suma a las voces de un sólido sector doctrinal del que se ha dado cuenta en estas páginas.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. (2011) *Observaciones al Libro Verde del IVA y Propuestas de Mejora*. Escuela de Altos Estudios Tributarios de la Universidad de Bolonia y la Universidad Pablo Olavide, libro electrónico, pp. 1-291, disponible en http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1337269307442_libro.pdf.
- AA.VV. (2007) *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Tercer Sector de Acción Social en la Comunidad Valenciana*, Ciriec, pp. 1-98.
- Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 1-308, ISBN 84-8008-245-3.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2002) *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.
- CEOE. (2011) *Observaciones al Libro Verde del IVA*, disponible en http://www.camcomhida.com/pdf/CEOE_Libro%20Verde%20IVA.pdf.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2005) *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria)*, Aranzadi, Pamplona.
- CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO (COCETA) (2010) *Cuando se trata de personas, las cooperativas llevan la iniciativa. Cooperativas de trabajo de iniciativa social. Radiografía de un sector en evolución*, pp.1-87, disponible en <http://www.coceta.coop/publicaciones/estudio-ctis-2010.pdf>.
- El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, nº 7, disponible en westlaw.es (BIB 2005, 1274).
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2009) El IVA de las entregas e importaciones de medicamentos de uso humano y de los productos sanitarios, *Quincena Fiscal*, nº 10, disponible en westlaw.es (BIB 2009, 540).

GARCÍA PÉREZ, R. Las cooperativas sanitarias, *Anuario de la Facultad de Derecho da Universidad da Coruña*, núm. 10, pp. 453-462.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011) Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde del IVA [COM (2011) 695 final]”, Doc. N° 247, disponible en www.ief.es.

La propuesta de modificación del RIVA en materia de exenciones de Entidades sin Fines de Lucro, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 2007, nº 4, pp. 9-13. ISSN 1132-8568.

MUGARRA ELORRIAGA, A. (2001) Balance social para las cooperativas de Iniciativa Social Vasca”, en *GEZKI: Temas de Economía Social*, Marcial Pons.

MUGARRA, ELORRIAGA, A. y ENCISO SANCILDES, M. (2008) Empresas sociales: identidad y experiencias en el País Vasco”, *Derecho de sociedades. Congreso UNIJÉS 2007*, tomo I, Bosch, pp. 97-110, ISBN 978-84-7698-813-8.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2004) Los establecimientos de carácter social y las exenciones del IVA, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 7, disponible en westlaw.es (BIB 2004, 1718).

RUIZ GARIJO, M. (2007) Exención en el IVA de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. En particular, la asistencia prestada por fisioterapeutas y psicoterapeutas, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, nº. 20, 2007, págs. 15-19, ISSN 1132-8568.

STCJ 26.05.2005 (2008) *Kingscrest*, As. C-498/03: entidades con ánimo de lucro como organismos de carácter social en las exenciones por asistencia, *Crónica Tributaria*, nº 126, pp. 191-196. ISSN 0210-2919.