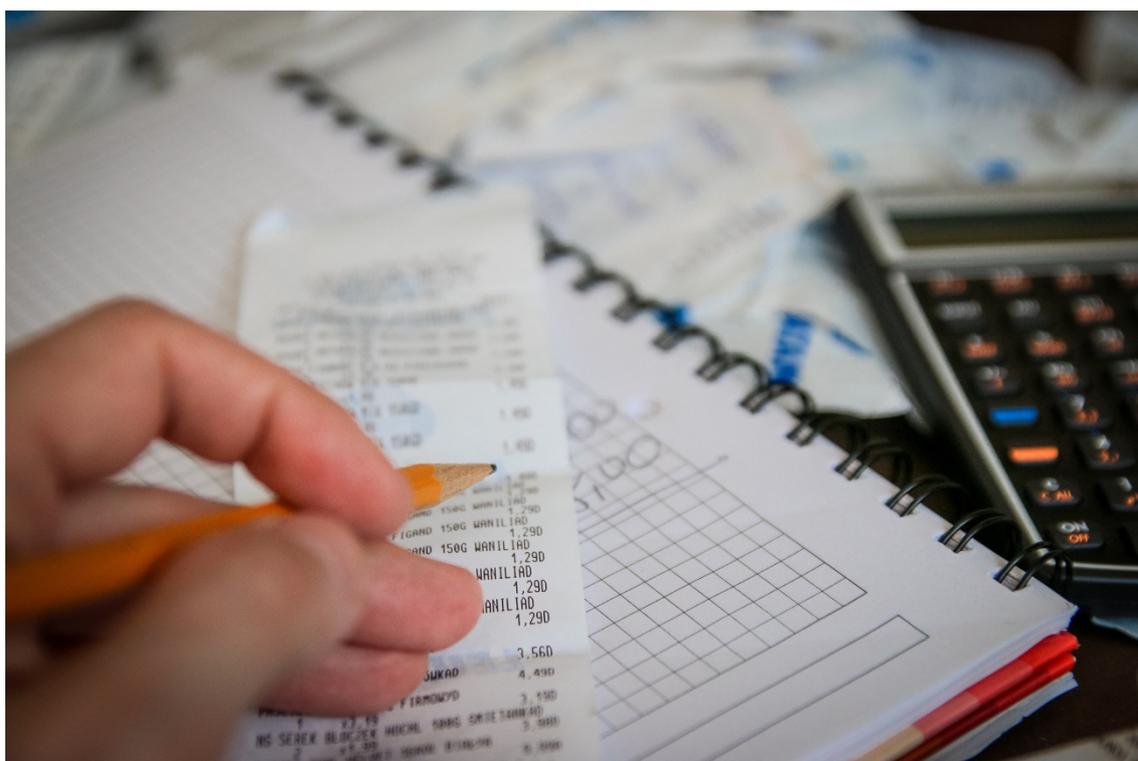


Curso para asociaciones

# CÓMO LLEVAR LA CONTABILIDAD Y LAS OBLIGACIONES FISCALES DE MI ASOCIACIÓN



San Sebastián de los Reyes  
2022

## CONTENIDO

---

<b>1. LAS OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS ASOCIACIONES</b>	<b>2</b>
<b>2. LA SITUACIÓN PATRIMONIAL Y EL BALANCE SITUACIÓN</b>	<b>6</b>
EL BALANCE DE SITUACIÓN	10
<b>BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA</b>	<b>12</b>
<b>3. LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LAS ASOCIACIONES</b>	<b>14</b>
<b>3.1 IMPUESTO DE SOCIEDADES:</b>	<b>15</b>
CÁLCULO DE LA CUOTA DEL IMPUESTO	17
OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN	17
PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	18
EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002	18
<b>3.2 EL IVA EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>	<b>21</b>
EL HECHO IMPONIBLE DEL IVA	22
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	23
LIQUIDACIÓN DEL IVA	23
LA EXENCIÓN DE IVA	24
¿Y SI LA ENTIDAD REALIZA SIMULTÁNEAMENTE OPERACIONES EXENTAS Y NO EXENTAS?	
REGLAS DE PRORRATA	27
<b>BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA</b>	<b>28</b>

# 1. Las obligaciones contables de las asociaciones

La Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, Reguladora del Derecho de Asociación (a partir de ahora la vamos a llamar LODA) desarrolla el derecho fundamental de asociación en España. Por tanto, afecta de alguna manera a todas las asociaciones, aunque algunas de ellas se sujetan a una ley de asociaciones de una comunidad autónoma o a una ley específica de asociaciones. Estas últimas (“leyes específicas”) regulan algún tipo determinado de asociación, como pueden ser las asociaciones de consumidores y usuarios o las asociaciones de empresarios.

Algunos artículos de la LODA tienen carácter de Ley Orgánica, y por tanto están jerárquicamente por encima de las otras leyes de asociación. Otros artículos son de directa aplicación en todo el estado, porque afectan a alguna cuestión que es de competencia estatal. Finalmente, existen otros artículos que tienen igual rango que esas otras leyes de asociación. En esos casos, solamente se aplican “con carácter supletorio”, es decir, si la ley autonómica o específica no contiene un artículo que se refiera a ese aspecto concreto.

Esto nos muestra que nos vamos a mover en un terreno complicado, en el que hay que tener en cuenta diferentes normas y circunstancias, que pueden hacer que las obligaciones de una asociación no sean idénticas a las de otra. No vamos a poder generalizar mucho.

Nos interesa, especialmente, el artículo 14 de la LODA, que transcribo a continuación:

## ***Artículo 14 Obligaciones documentales y contables***

*1. Las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación.*

*2. Los asociados podrán acceder a toda la documentación- que se relaciona en el apartado anterior, a través de los órganos de representación, en los términos previstos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.*

*3. Las cuentas de la asociación se aprobarán anualmente por la Asamblea General.*

Personalmente, lo encuentro un poco desordenado y misterioso. Voy a tratar de extraer de él qué se nos quiere decir acerca de la contabilidad de las asociaciones:

1. Las asociaciones tienen que elaborar unas cuentas anuales, que deben ser aprobadas anualmente por la Asamblea General. En realidad, cuando decimos que debe celebrarse, como mínimo, una Asamblea General Ordinaria, nos estamos basando únicamente en esto: porque la Asamblea debe aprobar unas cuentas anuales.
2. ¿Qué características debe tener la contabilidad de una asociación? “Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación”
3. Aun dicho lo anterior, esa contabilidad debe ser capaz de ofrecer una “imagen fiel del patrimonio” (lo que normalmente ofrece un balance de situación), “del resultado” (lo que normalmente ofrece una cuenta de resultados o cuenta de pérdidas y ganancias), y alguna cosa más.

Vamos a intentar interpretar esto: puede existir una norma específica que se aplique a la contabilidad de una asociación. O puede no existir. Eso va a depender del caso concreto de cada asociación. Por eso, este artículo da la impresión de no decir nada, algo así como “tienen que llevar su contabilidad como la tienen que llevar (como digan las normas)”.

Si no hay una norma específica que diga algo más concreto, lo que he entresacado más arriba (en mi punto 3) excluye que cualquier asociación pueda limitarse a anotar los pagos y los cobros. Porque eso (un libro de caja y los extractos del banco) no ofrece una imagen fiel de la situación patrimonial de la asociación.

Otra forma de decir esto mismo es: “si no hay una norma contable que se te aplique directamente, tu contabilidad debe dar una información equiparable a la que ofrece una “contabilidad en toda regla”: balance de situación y cuenta de resultados. Y, además, la asociación deberá tener un inventario de sus bienes.

O se lleva la contabilidad conforme al Plan General Contable (PGC), o se aplica un procedimiento propio que nos pueda ofrecer una información equiparable a la que ofrece el PGC.

Esto, en el año 2002, era una innovación importante. Obligaba a las asociaciones a dar un salto adelante en su forma de gestionarse. Algunas, evidentemente, ya cumplían todo esto, pero para muchas no era algo obligatorio

De hecho, quienes elaboraron y aprobaron la ley debían de ser conscientes de que era un salto excesivo para muchas pequeñas asociaciones. Yo hago un poco de “ingeniería inversa” con este artículo: les habría sido facilísimo –y mucho más preciso– poner “las asociaciones llevarán su contabilidad conforme al Plan General Contable”. Si no se hizo así es porque no todas las asociaciones deben llevar su contabilidad conforme al PGC. Pero, tratando de elevar el nivel, seguramente, indicaron que –sea cual sea el procedimiento– los socios y la sociedad tienen derecho a que se pueda conocer la situación patrimonial de la entidad y a que quede reflejo de las operaciones realizadas y el resultado obtenido.

Después de leer esto (porque has llegado hasta aquí, ¿verdad?) estarás pensando: “sigo sin saber qué contabilidad está obligada a llevar mi asociación”. Calma, ahora especificaré un poco más.

Vamos a distinguir tres grupos de asociaciones con obligaciones claramente diferentes:

3. Obligaciones contables “generales” (de todas las asociaciones que no estén obligadas por alguna norma específica):

A partir de anteriormente expuesto, si no se nos aplica una norma que diga algo diferente, deberemos llevar una contabilidad que permita conocer la situación patrimonial y las actividades realizadas en el año (su reflejo contable, se entiende), con el resultado económico de éstas.

Esto se puede hacer, voluntariamente, mediante un programa contable (que permitirá una contabilidad conforme al PGC) o mediante algún sistema propio (por ejemplo, unas hojas de cálculo de Excel o un programa similar). Más adelante hablaremos de la situación patrimonial, para entender qué le falta a un simple listado en Excel para cumplir con la norma.

3. Obligaciones contables de las asociaciones declaradas de utilidad pública

Cuando una asociación recibe la calificación de declarada de utilidad pública por la Comunidad Autónoma o por decisión del Consejo de Ministros (dependiendo de quién tenga la competencia, es decir, dependiendo del ámbito territorial de la asociación), pasa directamente a estar obligada a llevar sus cuentas conforme a las normas de adaptación sectorial del PGC para entidades sin fines lucrativos. Ahí se desarrollan los criterios contables a aplicar, un plan de cuentas adaptado (de uso voluntario, es decir, que se puede modificar) y el contenido de las cuentas anuales que habrá de aprobar la asamblea.

Estas cuentas anuales deben depositarse todos los años en el Registro de Asociaciones que le corresponda (según su ámbito territorial o el tipo específico de asociación) y allí son revisadas. En caso de no entregar las cuentas anuales, la asociación pierde la calificación de utilidad pública.

3. Obligaciones de las asociaciones que realizan actividades económicas

Posiblemente podemos afirmar que todas las asociaciones realizan una ordenación de recursos materiales y humanos (o de alguno de ambos tipos) para tratar de cumplir sus fines. Hasta ahí, eso no se considera una actividad económica (también se la denomina “empresarial”). Pero si esto lo hace para producir productos o prestar servicios **por los que reciba una contraprestación**, entonces sí estará realizando una actividad económica. Y Hacienda interpretará que tiene forma jurídica de entidad sin fines lucrativos, pero actividad asimilable a la de una empresa o profesional.

Eso tiene consecuencias fiscales (se le exigirá algo bastante parecido a lo que se exige a cualquier empresa) y también contables, porque cualquier dato declarado a Hacienda debe tener soporte en una contabilidad “suficiente”.

Desde nuestro punto de vista, cuando una asociación realiza actividades económicas, queda sujeta al Código de Comercio, que en su artículo 2 dice lo siguiente:

### **Artículo 2**

*Los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y, a falta de ambas reglas, por las del Derecho común.*

*Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga.*

Esta es una venerable norma de 1885 (que se ha ido parcheando, lógicamente) y tenemos que hacer un poco de traducción con los términos. Hoy seguramente no hablaríamos de comerciantes, sino de empresarios. Y a los “actos de comercio” los llamaríamos “explotación económica” o “actividad económica”.

Aclarada la terminología, nuestra interpretación del artículo es que las actividades económicas se sujetan a lo que establezca el Código de Comercio, **independientemente de la forma jurídica de quien las lleve a cabo** (o “ejecute”).

En consecuencia, una asociación que cobra por sus actividades ha entrado en el mercado y se sujeta a sus normas. Esto es necesario para proteger derechos de terceros, que entran en relación comercial con la asociación. Si, por ejemplo, decimos a unos acreedores que no tenemos dinero para pagarles, debe existir una contabilidad homologable a la de cualquier empresa que permita comprobar que esto es cierto (una vez más, se trata de la “situación patrimonial” de la entidad).

En su Título III, el Código de Comercio desarrolla **cómo debe ser la contabilidad** de los “comerciantes”, haciendo referencia al libro Diario (donde se anotan cronológicamente las operaciones), a los balances de sumas y saldos y las cuentas anuales, que comprenden al menos balance de situación, cuenta de resultados, cambios en el patrimonio neto y una memoria contable. A esto, elaborado conforme al sistema de partida doble, es a lo que me refería al principio como una “contabilidad en toda regla”.

La LODA no tiene régimen sancionador. Incumplir un artículo, como el de las obligaciones documentales y contables, no tiene asociada una multa determinada. Eso no quiere decir que no

podría haber consecuencias, puesto que se podría entender como una negligencia de la junta directiva el no llevar un control contable adecuado (alguien tendría que determinar, en este galimatías, cuál es el control contable apropiado a esa asociación). Y Hacienda sanciona, en determinados casos, no tener una contabilidad suficiente que dé soporte a las declaraciones de la asociación. Ese sería, posiblemente, el riesgo más real para una asociación que realiza actividades económicas, riesgo que estaría en proporción al volumen de las actividades económicas que realizase la entidad.

## 2. La situación patrimonial y el balance situación

Entender qué es la situación patrimonial nos permitirá tener más elementos para juzgar si nuestro sistema contable es suficiente para las circunstancias de mi asociación. Y entender el documento en que se expresa esta situación patrimonial (el balance de situación) es una excelente introducción a la contabilidad, que ayuda a entender el sistema de partida doble, que a primera vista es normal que nos parezca extraño y misterioso.

Los recursos de una entidad sin fines de lucro pueden ser clasificados de formas muy diversas. Para lo que nos interesa aquí, vamos a verlos desde un punto de vista patrimonial: vamos a centrarnos en los que son susceptibles de una valoración económica y vamos a tratar de reflejar ésta. Eso nos permitirá hacer un diagnóstico de nuestra situación.

Desde ese punto de vista, la organización posee una serie de bienes: posee dinero en una cuenta corriente en el banco y, quizá, en algún producto de inversión; y puede tener bienes *tangibles* (que se pueden tocar) y duraderos, como muebles u otro tipo de equipamiento. Seguramente, posee también otros bienes materiales, que denominamos *fungibles* (consumibles: papel, bolígrafos...)

También podemos decir que la entidad “posee” el derecho a cobrar ciertas cantidades que le adeudan. Aún no las tiene en su poder, pero ya las puede contar como propias: el importe de una subvención que nos han concedido pero todavía no hemos cobrado, el precio de una prestación de servicios que hemos llevado a cabo pero todavía no nos han pagado (o no en su totalidad...)

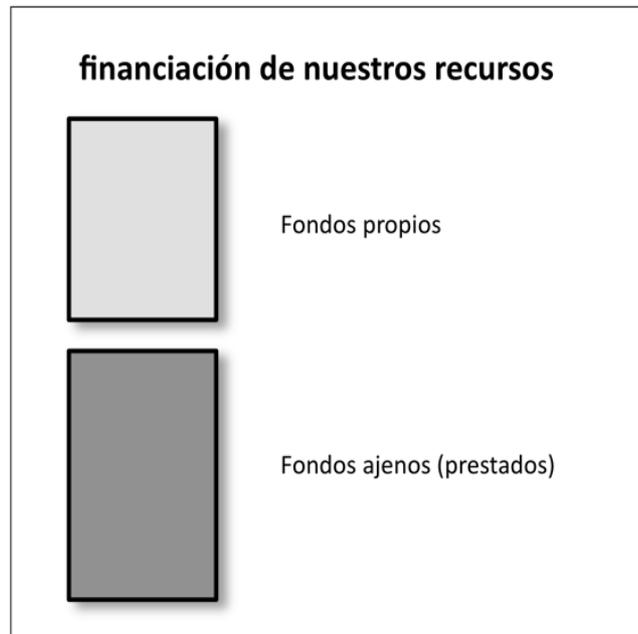
Pero, ¿de dónde provienen los bienes que manejamos? Tanto el dinero en el banco o la caja como el que utilizamos en su día en la compra de materiales y equipamientos podría ser de la organización o podría, en alguna medida, ser *prestado* por otros. Si alguien ha prestado algo a la entidad, está claro que ésta tiene también *obligaciones*, además de *bienes y derechos* (tiene obligación de devolver lo que le han prestado).

Por tanto, si queremos conocer la *situación patrimonial* de la entidad, tenemos que valorar estos tres elementos: bienes, derechos y obligaciones.

$$\text{SITUACIÓN} = \text{BIENES} + \text{DERECHOS} - \text{OBLIGACIONES}$$

Si tengo ahora mismo 100 en la mano pero debo 60, mi verdadera situación es que, aunque temporalmente pueda manejar más dinero, lo que *realmente* tengo vale 40.

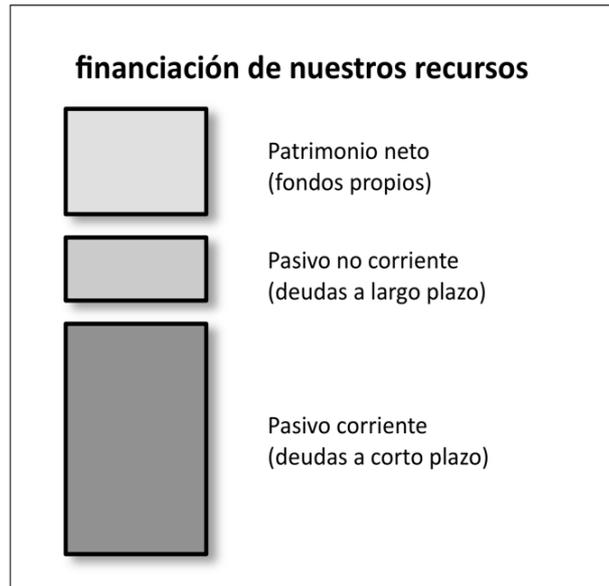
Vamos a realizar una representación gráfica de esto. Primero, vamos a representar desde el punto de vista de su origen el dinero que “manejamos” (en efectivo o convertido en materiales y equipo). Pueden ser fondos propios o pueden ser fondos que nos han prestado:



Es importante conocer si nuestras obligaciones (fondos que son ajenos) tienen un **plazo de vencimiento** cercano o lejano: si son *deudas a corto plazo* (dentro de este ejercicio) o *a largo plazo* (las devolveremos en otro ejercicio). Desde luego, no es lo mismo tener que devolver 100.000€ en el plazo de 3 semanas que disponer de 10 años para ello.

En nuestro gráfico, situamos en la parte inferior el “pasivo a corto plazo” (deudas que tenemos que pagar dentro de este ejercicio, denominado “pasivo corriente”); situaremos en medio las deudas que abonaremos en otros ejercicios (“pasivo no corriente”) y en la parte alta los fondos que la entidad puede considerar como propios, los que no tiene que devolver a nadie.

Si, ahora mismo, pagásemos juntas todas las deudas y cobrásemos todo lo que nos deben, se supone que eso sería lo que nos quedaría: el **patrimonio neto** –al que por ahora estamos llamando fondos propios–.

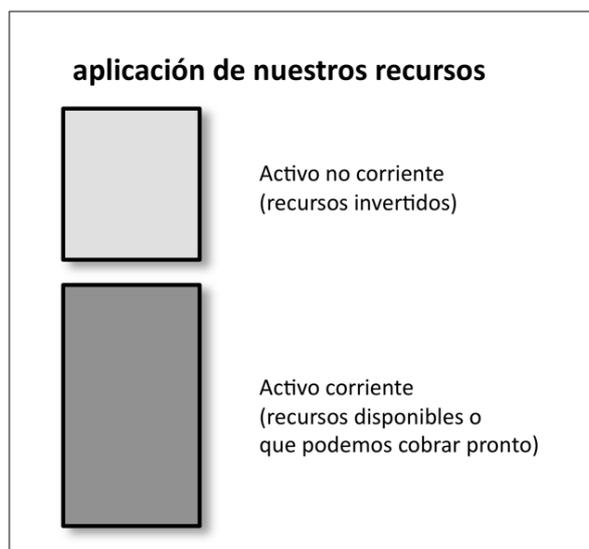


El gráfico está organizado según la “exigibilidad” de estos fondos: debajo lo que nos exigen de manera más inmediata y arriba lo que no nos pueden exigir.

Esto es nuestro patrimonio explicado *según su origen*. Podemos también explicarlo *según su aplicación*: puede estar en la caja, en el banco, invertido en materiales o en un inmueble... Vamos a representar esto también en columna, pero ordenado según su *disponibilidad*:

más abajo, el dinero que está en la caja o en cuentas corrientes (disponible más o menos de forma inmediata)

más arriba, lo menos disponible, el “inmovilizado” (locales, fincas...), que necesitaríamos conseguir vender en caso de vernos en la necesidad de disponer de su valor:

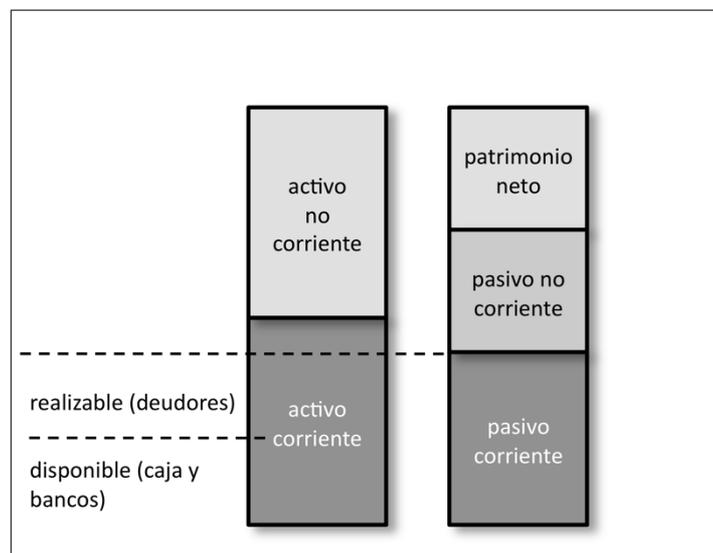




El *pasivo corriente* es lo que tenemos que pagar en un plazo más o menos corto, y el *activo corriente* es el dinero que tenemos más disponible para realizar ese pago. A la relación entre ambas la llamamos “liquidez”. Si tenemos dinero de sobra para los pagos más urgentes, tenemos mucha liquidez; si no nos llega, tenemos un problema de liquidez.

En el ejemplo anterior, la comparación entre activo corriente y pasivo corriente nos indica que no disponemos inmediatamente del dinero que necesitaríamos para cubrir las deudas más urgentes. Esto indica que tendremos que *liquidar* (convertir en *dinero líquido*) parte de lo que la entidad tiene invertido en *inmovilizado*.

En cambio, una entidad cuya situación fuera la del gráfico siguiente no tendría ese problema. Aun así, debe cobrar a tiempo parte de lo que le adeudan para cumplir con sus obligaciones de pago:



## ***El balance de situación***

El Balance de Situación es un documento contable que pone números a la situación patrimonial de la entidad **en una fecha dada**. Si obtuviéramos el balance de situación varias veces al año, seguramente obtendríamos visiones diferentes de la situación de la entidad. Esto es porque este documento representa un momento, no un período.

Si quisiéramos obtener una información más rica, no una información puntual, tendríamos que comparar los balances de dos momentos dados: uno de situación inicial y otro de situación final. De esta manera, podríamos deducir cuál es la tendencia.

Así, podríamos conocer si el patrimonio neto crece o decrece, si el activo corriente cubre bien las deudas a corto plazo y si la tendencia es que esa cobertura mejore o empeore con el tiempo.

Por ejemplo, comparemos estos dos balances de situación de la misma entidad:

SITUACIÓN INICIAL	
ACTIVO (situación económica)	PASIVO (situación financiera)
Activo no corriente: 3.000€ Activo corriente: 2.000€	Patrimonio neto: 4.000€ Pasivo no corriente: 0€ Pasivo corriente: 1.000€

SITUACIÓN FINAL	
ACTIVO (situación económica)	PASIVO (situación financiera)
Activo no corriente: 2.000€ Activo corriente: 1.500€	Patrimonio neto: 2.500€ Pasivo no corriente: 0€ Pasivo corriente: 1.000€

Observamos que, al final del período, la entidad sigue siendo capaz de afrontar los pagos más inmediatos mediante su activo corriente, pero ha disminuido el margen que tenía. Como no siempre podemos cobrar lo que nos deben cuando estaba previsto, es importante tener cierto margen (un activo corriente mayor que el pasivo corriente. A la diferencia entre ambos se la denomina “fondo de maniobra”).

Como reflejo de que las cosas no le están yendo muy bien a la entidad del ejemplo, observamos que su patrimonio neto al final del periodo es menor del que poseía al inicio. Ahora mismo, eso podría no ser un problema (una entidad social no se constituye con la finalidad de ganar dinero, sino de gastar en cumplimiento de sus fines). Sin embargo, esta tendencia no puede prolongarse en el tiempo sin poner en peligro la sostenibilidad del proyecto.

Hemos visto, por tanto, que el balance de situación nos aporta información sobre el origen de nuestros fondos y dónde están aplicados y que también nos informa acerca de cuánto realmente tiene de propio la entidad y cuánto son recursos ajenos, y qué capacidad tiene de afrontar con sus recursos las obligaciones que se le presentan.

Por comparación entre el balance de inicio de un período y el de su finalización, podemos captar tendencias que nos ayuden a determinar qué necesita la entidad en relación con la gestión de sus recursos.

Por ejemplo, la entidad cuyo balance hemos visto puede explorar la posibilidad de conseguir un préstamo a largo plazo y, mientras no lo obtiene, puede centrar su atención en cobrar a tiempo a sus deudores para no experimentar problemas de liquidez. En cualquier caso, si en el ejercicio no obtiene más ingresos que gastos, su patrimonio neto se seguirá reduciendo, y eso puede

representar problemas en el futuro para cumplir su misión. Esto solamente pone nombre y un poco de formalización a lo que seguro que somos capaces de percibir intuitivamente.

Veámos al principio que la norma nos exige tener un sistema contable que permita conocer la situación patrimonial de la entidad. El balance de situación es el documento estándar para conocer esa situación patrimonial.

A través de esta explicación del balance, confío en que se entenderá de qué se está hablando cuando se menciona la situación patrimonial. Un mero libro de caja y los extractos bancarios solamente aportan una parte de dicha situación (la que situábamos en la parte inferior del Activo. Nos falta conocer el valor de los bienes que posee la entidad, conocer cuánto debe y a cuánto asciende su patrimonio neto para poder tener la imagen completa.

En el caso de entidades muy sencillas, no tiene especial dificultad describir la situación patrimonial. Cuanto más compleja sea la actividad de la asociación, está más claro que tendremos que acudir a los métodos estandarizados de contabilidad para poder obtener un balance que sea reflejo fiel de la situación de la entidad.

## Bibliografía y normativa

IRÍBAR BILBAO, M<sup>a</sup> F. y MARTÍNEZ PEREDA, J. **¿Cómo podemos controlar la gestión desarrollada por nuestra ONG?**, Boletín de Estudios Económicos, nº 158, pp 245-259, 1996.

JIMÉNEZ ESCOBAR, J.; MORALES GUTIÉRREZ, A.C.; y otros. **Dirección de entidades no lucrativas. Marco jurídico, análisis estratégico y gestión**. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2006.

MORO, LORENA y otros. **Gestión actual de una ONG**. LID Editorial, Madrid 2009.

MORENO ARAGONESES, J. **Gestión de entidades no lucrativas**. Thomson. Madrid, 2007.

VVAA. **Manual de conceptos básicos de gestión económico-financiera para personas emprendedoras**. BEAZ S.A.U., Diputación Foral de Bizkaia. Bilbao, 2011.

<https://studylib.es/doc/4647339/manual-de-conceptos-b%C3%A1sicos-de-gesti%C3%B3n-econ%C3%B3mico>.

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

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

Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

Orden INT/1089/2014, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

### 3. Las obligaciones fiscales de las asociaciones

Al realizar la planificación económica, en especial al pensar en la financiación, hay que tener en cuenta las implicaciones fiscales que pudieran tener los ingresos que espera obtener la entidad (y, en su caso, del patrimonio que posea), puesto que deberían ser incorporados al presupuesto.

Las obligaciones fiscales suponen un coste directo (los impuestos y tasas a pagar) y un coste indirecto (el coste que representa para la entidad cumplir con sus obligaciones fiscales), estando este último contenido en los costes generales de la entidad. Algunas actividades (actividades económicas, por ejemplo) tienen un efecto directo en la factura fiscal de la entidad y esto, lógicamente, debe ser tenido en cuenta en el momento de la planificación.

Vamos a hacer un breve repaso a las obligaciones fiscales de una organización sin fines de lucro, sin entrar en mucho detalle. Para relacionarse con Hacienda, la entidad necesitará obtener un certificado digital de representante de persona jurídica:

<http://hablemosdegestion.org/2017/05/08/como-obtener-un-certificado-digital-para-nuestra-asociacion>.

NIF: la entidad debe contar con un NIF, que se solicita mediante el modelo 036, sin coste para la entidad. Tienes información en esta página:

<http://hablemosdegestion.org/2017/02/23/como-se-solicita-el-nif-de-una-asociacion>.

### 3.1 *Impuesto de Sociedades:*

El Impuesto de Sociedades es el principal tributo al que están sujetas todas las asociaciones. Existe una diferencia entre “estar sujeto” y que exista realmente obligación de pagar algo (esto depende de las circunstancias concretas de cada asociación). En algunos casos, no existe incluso ni la obligación de presentar la declaración. Esto no significa que la asociación no esté sujeta ni que esté exenta, sino que se dan unas circunstancias por las que se estima que no merece la pena a la Agencia Tributaria recibir esa declaración.

El Impuesto de Sociedades grava las *rentas* obtenidas por la asociación. La cantidad a pagar se determina a partir de la cifra de beneficio obtenido por la asociación en el ejercicio contable. La contabilidad de una asociación ofrece una cifra de resultado del ejercicio –*resultado o beneficio*–, que se emplea como punto de partida, pero a esa cifra se le realizan unos “ajustes extracontables” en el caso de una entidad no lucrativa, para que la actividad que se considera **exenta** del impuesto no resulte gravada en él.

Las **personas jurídicas** están sujetas al Impuesto de Sociedades. Esto incluye, inequívocamente, a las entidades sin ánimo de lucro.

No obstante, éstas gozan de **exención parcial** en este impuesto, en uno de los **dos regímenes fiscales** que les pueden ser de aplicación:

- El **régimen fiscal especial**, contenido en la ley 49/2002, que se aplica, entre otras, a las asociaciones declaradas de utilidad pública, las asociaciones de cooperación al desarrollo y las fundaciones. En cualquiera de los tres casos, la entidad tiene que optar expresamente por la aplicación de este régimen fiscal, porque es voluntario.
- El **régimen fiscal “normal”** de las entidades no lucrativas, contenido en la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades*. Este es el régimen aplicable a todas las demás asociaciones.

Algunas características del Impuesto de Sociedades: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- **hecho imponible:** el hecho imponible del Impuesto de Sociedades es la **obtención de rentas** por parte del *sujeto pasivo* (la entidad, en el caso que nos ocupa).
- **ámbito espacial de aplicación:** el IS se aplica en todo el territorio español, pero con algunas excepciones: los regímenes tributarios forales (País Vasco y Navarra) tienen su propia regulación. Por otra parte, existen incentivos fiscales territoriales en Ceuta, Melilla y Canarias y ciertos acuerdos internacionales con incidencia en el IS (como *convenios de doble imposición*).

- **período impositivo:** es el ejercicio económico de la entidad (sin superar los doce meses, en ningún caso). Hay que hacer notar que existen entidades cuyo período impositivo no es el año natural, debido a su ejercicio económico (por ejemplo, puede corresponderse con el curso académico).
- **devengo del IS:** el artículo 136 del TRLIS establece que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto en el lugar y en la forma determinados por el *Ministro de Economía y Hacienda* (actualmente, Ministra de Hacienda y Función Pública). La declaración se presentará **en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo**. En el caso de sujetos pasivos cuyo período contable coincide con el año natural, este plazo son los 25 primeros días de julio. Ese período de seis meses es necesario para poder realizar la formulación de las cuentas anuales, su aprobación por el órgano correspondiente (la asamblea), su legalización y, en su caso, depósito (además, en algunos casos, de su sometimiento a auditoría).
- **Liquidación del IS:** en términos generales, las entidades no lucrativas tributan un 25% sobre los beneficios obtenidos, con las salvedades que detallaremos más abajo. Eso implica que la cuota tributaria puede ser 0 (dado que el 25% de 0 es 0) o incluso negativa (por ejemplo, en el caso de pérdidas), en cuyo caso su declaración permite minorar posibles cuotas positivas de años sucesivos.

No obstante, las entidades no lucrativas disfrutan de una exención parcial que se traduce en lo siguiente:

- **En esencia, lo que tributa son los posibles beneficios de las actividades económicas que pueda llevar a cabo la entidad.** En caso de no haber ninguna, ni siquiera estaría obligada a la presentación del Impuesto (salvo que vendiera un equipamiento destinado a sus fines y no reinvirtiera el producto de la venta en esos mismos fines).
- Como los beneficios de la actividad *no exenta* (simplificando, la actividad económica) difieren seguramente del resultado contable, en el que entran operaciones exentas como las cuotas de socios, donativos y ciertas subvenciones, es necesario hacer **ajustes extracontables** para determinar la base imponible.

base imponible = resultado contable - ingresos exentos + gastos correspondientes a operaciones exentas

Es decir, hay ingresos que no se computan (principalmente, porque no son rentas que provengan de actividades económicas de la entidad), lo cual reduce la base imponible beneficiando en principio la situación de la entidad ante el impuesto. Pero también hay que descontar las cantidades que se corresponden con gastos que no son computables porque no se corresponden con la actividad económica.

Esta operación resultaría beneficiosa para la entidad en el caso de actividades económicas deficitarias, dado que se descontarían más importe de gastos que de ingresos. Sin embargo,

Lo más habitual es que una organización emprenda actividades económicas para obtener recursos (beneficios) que emplear en actividades propias que sí pueden estar exentas. En estos casos, tributan por los beneficios de las actividades económicas sin poder deducirse los gastos de la “otra” actividad (la actividad exenta).

## Cálculo de la cuota del impuesto

Se llega a la cuota del impuesto por aproximaciones sucesivas, siguiendo un proceso fijado:

1. Partimos del resultado contable de la entidad.
2. Realizamos los ajustes extracontables anteriormente descritos, obteniéndose así la base imponible, que podrá ser positiva o negativa (en este momento, podríamos compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores).
3. Multiplicando la base imponible por el tipo impositivo obtenemos la *cuota íntegra* (el tipo es del 10% en las entidades que tributan en el régimen fiscal especial y 25% para las demás).
4. En caso de tener derecho a ello, aplicaremos las deducciones y bonificaciones correspondientes, obteniendo la *cuota líquida*.
5. Es posible que ya hayamos realizado pagos con carácter anticipado, como retenciones e ingresos a cuenta. Deduciéndolos de la cuota líquida obtenemos la *cuota diferencial*. **Esta es la deuda tributaria de la entidad, la cantidad a ingresar en Hacienda, en caso de ser positiva.**

## Obligación de presentar la declaración

Este proceso lo llevamos a cabo si la entidad se encuentra obligada a presentar la declaración del IS, pero no siempre está obligada a ello.

Las entidades acogidas a la Ley 49/2002 (al *régimen fiscal especial*) tienen la obligación de presentar **todos los años** la declaración. Para el caso de las demás entidades no lucrativas, cabe la posibilidad de que no estén obligadas a la presentación. No dejan de tener la consideración de sujetos pasivos del impuesto, porque probablemente ya habrán pagado algo con cargo al mismo (algo se les habrá retenido), pero su escaso volumen motiva que se considere innecesario calcular la liquidación real del IS. Para que la entidad no esté obligada a la presentación del Impuesto, deben cumplirse simultáneamente tres condiciones:

1. Que sus ingresos totales no superen los 75.000 euros anuales
2. Que los ingresos correspondientes a *rentas no exentas* sometidas a retención no superen los 2.000 euros anuales.
3. Que **todas** las rentas **no exentas** que obtengan estén sometidas a **retención**.

Es un error bastante habitual considerar que cualquiera de estas condiciones, por separado, es suficiente para que la entidad no esté obligada a la presentación de la declaración, por lo que hay que recalcar que **se trata de las tres condiciones simultáneamente** (que se traducen, básicamente, en que la entidad es pequeña y Hacienda ya ha cobrado algo). En cuanto existe una renta *no exenta y no sometida a retención* –cuando Hacienda no ha cobrado, porque no existe retención sobre una renta sometida al impuesto– hay **obligación de presentar la declaración**, por pequeño que sea el presupuesto de la entidad.

A modo de ejemplo, en cuanto la entidad cobra por la prestación de un servicio, dado que sus facturas no llevarán retención, ya nos encontramos con un ingreso *no exento y no sometido a retención*. Por tanto, con la obligación de presentar la declaración.

En casos de entidades con un volumen de actividad pequeño y no dirigido a la obtención de beneficios, es posible que la base imponible sea negativa. Merece la pena la presentación del impuesto, dado que –como ya hemos mencionado– en ese caso permitirá disminuir la base imponible de ejercicios posteriores que pudieran arrojar beneficios.

## **Pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades**

Es de suma importancia tener en cuenta que, en cuanto la declaración del Impuesto de Sociedades salga **positiva**, la entidad vendrá **obligada a realizar pagos a cuenta** del Impuesto de Sociedades.

Estos pagos a cuenta son ingresos que hay que hacer en Hacienda como **anticipo** del Impuesto de Sociedades que la entidad presentará posteriormente. Mientras la entidad no presenta la declaración del IS o esta sale negativa, no existe obligación de realizarlos, pero una vez ha entrado en rentabilidad se supone que la siguiente declaración probablemente también será positiva.

Se realizan tres pagos a cuenta durante el ejercicio, **los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre**. Como la declaración del IS se presenta en julio (con datos referidos al ejercicio anterior), la primera vez que esta declaración sale positiva implica la realización de los siguientes pagos a cuenta (octubre y diciembre) –que sí son anticipos por los beneficios del ejercicio en curso– y el de abril del año siguiente. Una vez se presente la siguiente declaración, se ajustará con Hacienda el posible exceso o defecto de este anticipo respecto a la cuota a ingresar.

## **El Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002**

Entre otras organizaciones no lucrativas, a este régimen fiscal –optativo– se pueden acoger las asociaciones declaradas de utilidad pública y las organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo a las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que sean asociación o fundación.

Como el régimen es opcional, estas entidades deberán comunicar a la Administración Tributaria su opción por él a través de una declaración censal (modelo 036). El régimen fiscal se aplicará al período impositivo durante el que se haya realizado esta opción y a los sucesivos, salvo que la entidad renuncie a él. Por supuesto, su aplicación está condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos que fija la ley 49/2002.

¿Qué asociaciones pueden acogerse a este régimen? Requisitos

(En este apartado nos centramos en el caso de las asociaciones, que no son el único tipo de entidad que puede acogerse a esta ley).

Además de tratarse de asociaciones declaradas de utilidad pública o de Cooperación para el Desarrollo, la ley especifica una serie de requisitos para poder acogerse a los beneficios fiscales contenidos en ella:

- que persigan **finés de interés general**
- que **destinen** a la realización de dichos fines **al menos el 70%** de ciertas rentas e ingresos que obtenga. El resto deberá ir a dotación patrimonial o reservas
- que la actividad desarrollada **no consista** en el desarrollo de **explotaciones económicas ajenas** a su objeto o finalidad estatutaria (es decir, que éstas no excedan del 40% de sus ingresos totales)
- que los cargos de miembro del órgano de gobierno sean **gratuitos**
- que, en caso de disolución, su patrimonio se destine totalmente a otra entidad o entidades que también cumplan los requisitos de esta ley o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general
- que estén **inscritas en el Registro** correspondiente (el Registro de Asociaciones)
- **que cumplan las obligaciones contables** previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias
- **que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas** que establezca su legislación específica
- **que elaboren anualmente una memoria económica** en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

En lo referido al Impuesto de Sociedades, el tratamiento que reciben estas entidades – paralelo a la mayor exigencia de información– es más beneficioso por varios motivos: el tipo impositivo es menor –10%– y son más las rentas que gozan de exención. También existen beneficios en dicho impuesto para las empresas que apoyen las actividades de estas entidades mediante convenios de colaboración empresarial (como también existen beneficios fiscales para las personas físicas o jurídicas que donen a estas entidades).

### Rentas exentas:

En la Ley 49/2002 se recoge una relación más extensa de las rentas que quedan exentas ante el Impuesto de Sociedades:

- donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad
- cuotas de socios, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta
- subvenciones destinadas a actividades que no constituyan explotaciones económicas no exentas
- rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (dividendos, intereses, alquileres...)
- rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad
- rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas que figuran en el artículo 7 de esta ley
- rentas atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores.

Las explotaciones económicas exentas que se citan son las siguientes:

- explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social (protección de la infancia y de la juventud, asistencia a la tercera edad, asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de maltratos...) se trata de una relación cerrada, por lo que conviene consultar el artículo 7 de la ley para determinar la inclusión o no de las actividades de la entidad en ella.
- explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria
- explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico
- explotaciones económicas de bienes declarados de interés cultural
- explotaciones económicas consistentes en organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses
- explotación económica de parques y otros espacios naturales protegidos

- explotaciones económicas de enseñanza y formación profesional
- explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios
- explotaciones económicas consistentes en la elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia
- explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (con excepción de espectáculos deportivos y de servicios prestados a deportistas profesionales)
- explotaciones económicas que tengan carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad no lucrativa (para que puedan tener esa consideración de actividades auxiliares o complementarias, el importe neto de la cifra de negocios de estas actividades no puede exceder del 20% de los ingresos totales de la entidad).
- explotaciones económicas de escasa relevancia (cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere, en conjunto, 20.000 euros).

### **3.2 El IVA en las entidades no lucrativas**

El IVA grava el consumo y las importaciones de bienes. El consumo se grava generalmente en el país en el que se realiza éste, por lo que en el comercio internacional los bienes generalmente viajan libres de impuestos. Por este motivo, este tributo se refiere a ambos aspectos, consumo e importaciones de bienes.

En la norma que rige el IVA en España (la Ley 37/1992, que a su vez es transposición de una Directiva de la Unión Europea) podemos distinguir con claridad un conjunto de artículos referidos a la repercusión del impuesto en las compras de productos y servicios y otro conjunto relacionado con la autorrepercusión del mismo que realizan los empresarios que importan bienes (puesto que les llegan, se supone, libres de impuestos) y la desgravación fiscal para la exportación de bienes.

Por tanto, en la importación como en la exportación de bienes, una organización que realice ese tipo de actividades económicas deberá tener en cuenta las consecuencias fiscales que se generan, y deberá tener en cuenta cuestiones de **territorialidad**. El “territorio IVA” es diferente del territorio de la Unión Europea, puesto que existen zonas con tratamiento fiscal especial que, siendo de la Unión Europea, no son territorio de aplicación del IVA (pensemos en el caso de las Islas Canarias, en las que no se paga IVA aunque sí un impuesto semejante, el IGIC).

No obstante, el de las importaciones y exportaciones no es el caso más habitual entre las entidades sin fines lucrativos, y sí lo es el de las compras de bienes o servicios, a veces actuando como “empresarios” y otras veces como “consumidores”. Por ello, nos vamos a centrar aquí en el caso del consumo y no en el de las importaciones y exportaciones.

## El hecho imponible del IVA

El IVA grava tres tipos de operaciones, determinadas por tres hechos imponibles:

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales (**operaciones interiores**)
- las **adquisiciones intracomunitarias de bienes** (nombre que reciben las importaciones de productos provenientes de países de la Unión Europea)
- las **importaciones y exportaciones** de bienes (importaciones de países terceros o territorios en los que no es de aplicación el IVA, como Ceuta, Melilla y Canarias, que a efectos de IVA son considerados territorios terceros, y las exportaciones a esos mismos países y territorios).

Los “empresarios y profesionales” –una entidad no lucrativa que realiza actividades económicas será considerada en este grupo– están *sujetos* a IVA por los bienes y servicios que entregan, pero realmente no son quienes lo pagan, puesto que generalmente repercuten el impuesto a los clientes en sus facturas. Por tanto, el IVA quien realmente lo paga es el consumidor final. Estar *sujeto* significa tener alguna obligación en relación con el impuesto.

Para evitar que un producto que sufre muchas operaciones de transformación en su producción y distribución incorpore una cantidad desproporcionada de impuesto en su precio, la cantidad que el empresario entrega a Hacienda es la diferencia entre el IVA que ha *repercutido* (digamos, cobrado) a sus clientes y el IVA que *soportó* (digamos, pagó) en sus compras (y que su proveedor ya habrá ingresado en Hacienda). Por ejemplo, si un comerciante ha comprado productos por valor de 1.000 euros, ha debido abonar el IVA correspondiente (210 euros, al tipo general del 21%). Si suponemos que quiere ganar un 50% en la operación, los vende todos por valor de 1.500 euros más el IVA correspondiente (en nuestro ejemplo simplificadorísimo no existen otros gastos). Como debe repercutir a sus clientes el 21% de la nueva base imponible (el 21% de 1.500 euros, es decir, 315 euros), este es el importe de IVA que incorpora el producto, pero no lo que ingresa en Hacienda el empresario, ya que ya adelantó el pago de 210 euros cuando compró los productos. Ingresa en Hacienda ahora la diferencia: 315-210 euros, es decir, 105 euros.

Como consecuencia, el IVA no es un gasto para el empresario (o la entidad que actúa como tal), sino para el consumidor final. El empresario recupera lo que pagó de IVA, y la suma de importes parciales que han ido ingresando los empresarios o profesionales que “añadieron valor” al producto o servicio coincide con el IVA que paga este consumidor.

Existen muchas situaciones particulares que constituyen excepciones de un tipo u otro y que hacen complejo este impuesto. De entre ellas, destacamos una:

- **Solamente se puede deducir** (restar, para calcular el importe de IVA que la organización debe ingresar en Hacienda) el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios utilizados **en las operaciones en las que se ha repercutido** (facturado) IVA.

Cuando la entidad actúa como **consumidor** final (“autoconsumo”) **no corresponde deducir IVA**. Por ello, **las actividades exentas de IVA no generan derecho a deducción** del IVA soportado (el que nos corresponde pagar). Si la organización realiza unas actividades exentas a efectos de IVA y otras no exentas (la situación más complicada, en realidad), solamente podrá deducirse el IVA de las compras de productos o servicios realizadas en función de la actividad no exenta y la parte proporcional de los gastos comunes a ambos tipos de operaciones.

Es decir, una entidad cuya actividad no exenta suponga un tercio del total de su actividad –cálculo para el que habrá de aplicar unas normas llamadas “de prorrata”– podrá deducirse un tercio del IVA soportado en gastos generales, además del 100% del IVA soportado en la actividad estrictamente no exenta (y, lógicamente, nada del IVA soportado en la actividad exenta).

### **Adquisiciones intracomunitarias**

Cuando un empresario o profesional (o una entidad no lucrativa con “NIF IVA”) realiza una adquisición intracomunitaria (por ejemplo, adquiere un aparato en otro país de la Unión Europea, dentro del territorio IVA) se produce la “inversión de sujeto pasivo”: el vendedor no le repercute el impuesto –ya que no va a ser consumido en el país de origen– sino que es el importador el que se lo autorrepercute e ingresa el Hacienda el IVA correspondiente. Este es un procedimiento de aduanas, que se une al resto de derechos arancelarios que puedan gravar esta importación.

En cambio, cuando la adquisición en un país extranjero la realiza un particular, el impuesto se devenga en origen, en el país de procedencia del bien adquirido (con algunas excepciones). Una entidad puede actuar como particular, así que podemos ver casos en que se produce la inversión de sujeto pasivo y otros en los que no.

Algo similar sucede con las entregas intracomunitarias (exportaciones a otros países de la Zona Euro), que están exentas, si el cliente actúa como empresario o profesional (y además se recupera el IVA soportado). Si el cliente no actúa como profesional o empresario, sí existe devengo de IVA.

### **Liquidación del IVA**

La cuota tributaria (importe a pagar o cobrar, según cual sea nuestro caso) se calcula con una sencilla operación: base imponible x tipo impositivo.

Base imponible es el importe total de la contraprestación, que incluye costes unidos al del propio producto o servicio, como son comisiones, portes, transporte, seguros, envases y embalajes.

Tipos impositivos: el tipo general es actualmente del 21%. En ocasiones se aplica un tipo reducido del 10% o superreducido del 4%. En España no existe la posibilidad de aplicar un tipo del 0%, como pueden hacer en algún otro país las entidades no lucrativas en operaciones exentas, lo que les permite recuperar el IVA soportado.

## La exención de IVA

Ya hemos comentado que el hecho imponible del IVA requiere la participación de “un empresario o profesional”. Que la organización tenga o no la consideración de “empresario” no depende de la existencia o no de ánimo de lucro, sino del tipo de actividades que se lleven a cabo (de la materialidad de la actividad, sin tener en cuenta la intención).

Así, para Hacienda un bar es un bar y una tienda es una tienda, independientemente de la forma jurídica de quien la regente o de la intención última con que emprenda la actividad. Una tienda de comercio justo, a efectos fiscales, es una tienda más.

Sin embargo, existen algunas actividades que, por su naturaleza, están eximidas de repercutir el impuesto. Están “sujetas” en el sentido de que cumplen la definición de hecho imponible del IVA (recordemos, “entrega de productos o servicios por parte de un profesional o empresario”), pero “exentas” totalmente del mismo, en el sentido de no pueden repercutir IVA al comprador.

La atención sanitaria y la educación son ejemplos de actividades exentas de IVA. Habrá que matizar con cuidado qué se entiende por “atención sanitaria” y “educación” (dónde están los límites) para poder trazar la línea que divide servicios exentos de otros, tal vez similares, que no gozan de la exención. Una vez aclarado que algo debe estar exento de IVA, es irregular aplicarle el impuesto.

Estas exenciones reciben el nombre de “objetivas”, porque lo relevante es la actividad económica en sí, independientemente de qué sujeto la lleve a la práctica.

En otras actividades encontramos una combinación de criterios objetivos y subjetivos. Se trata de operaciones que están exentas si, siendo relativas a un objeto determinado, son llevadas a cabo por “sujetos” en los que confluyen características determinadas. Para el caso que nos ocupa, se trata de ciertas actividades cuando son llevadas a cabo por “entidades o establecimientos de carácter social”.

Una entidad o establecimiento tiene carácter social si se dan en ella tres características (artículo 20.3 de la LIVA):

**Artículo 20.3.** *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:*

1. *Carácter de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
2. *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**.*
3. *Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, **no podrán ser destinatarios principales** de las operaciones exentas **ni gozar de condiciones especiales** en la prestación de los servicios.*

*Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado 1, números 8 y 13 de este artículo.*

*Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.*

*La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.*

Hay que hacer notar al respecto varias consideraciones:

La exención abarca ciertas operaciones, pero no cualquier operación que pueda realizar la entidad.

Al no tratarse propiamente de una concesión por parte de la administración sino del reconocimiento de que existen unas características objetivas que determinan la exención, la fecha a partir de la que hay que aplicar la exención a las operaciones de la entidad a las que corresponda NO es la fecha en que la administración nos responde, sino la fecha en la que hicimos la solicitud.

Si toda la actividad de la entidad consiste en operaciones no sujetas u operaciones exentas, la entidad no está sujeta a las obligaciones de declaración y liquidación que lleva aparejadas el IVA.

No existe un procedimiento por el que la entidad pueda renunciar a la exención del IVA de la que gozaba, pero ésta está supeditada a la continuidad de las características que la hicieron posible.

Las actividades a las que se aplica esta exención aparecen detalladas en el artículo 20.1 de la LIVA, del que reproducimos tres fragmentos:

**Artículo 20.1.8 [estarán exentas]**

*Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:*

- a. *Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.*
- b. *Asistencia a la tercera edad.*
- c. *Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.*
- d. *Asistencia a minorías étnicas.*
- e. *Asistencia a refugiados y asilados.*
- f. *Asistencia a transeúntes.*
- g. *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- h. *Acción social comunitaria y familiar.*
- i. *Asistencia a exreclusos.*
- j. *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- k. *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*

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

- l. *Cooperación para el desarrollo.*

**Artículo 20.1.13**

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

- a. *Entidades de derecho público.*
- b. *Federaciones deportivas.*
- c. *Comité Olímpico Español.*

- d. *Comité Paralímpico Español.*
- e. **Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.**

*La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.*

#### **Artículo 20.1.14**

*Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o **por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:***

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

### **¿Y si la entidad realiza simultáneamente operaciones exentas y no exentas? Reglas de prorrata**

Cuando las entidades no lucrativas realizan actividades que originan el derecho a deducción (operaciones sujetas y NO exentas) y también actividades que no originan dicho derecho (no sujetas o sujetas y exentas, en las que como hemos visto la entidad actúa como consumidor final y, por tanto, sin derecho a deducción), se pueden dar casos diferentes:

- ambos tipos de actividades se realizan en sectores diferenciados (es decir, tienen diferentes epígrafes en el IAE).
- dentro del mismo epígrafe, unas operaciones originan derecho a deducción y otras no.

En el primer caso, las deducciones se aplican únicamente a las operaciones no exentas. En el segundo caso (y en el primero, si existen compras o importaciones de bienes para ser utilizados en ambos tipos de operaciones) se debe aplicar un método de cálculo para determinar qué proporción del IVA soportado es deducible.

Este método de cálculo se denomina “regla de prorrata”, y tiene dos modalidades de aplicación: prorrata general y prorrata especial. En ocasiones podremos optar por el más favorable de los dos métodos, pero si la diferencia es muy grande (a nuestro favor) se nos obligará a utilizar el menos favorable.

La regla de prorrata general se aplica cuando no es de aplicación la prorrata especial. Esta última puede ser aplicada a opción del sujeto pasivo incluso aunque no esté obligado a su aplicación. La condición que establece la obligatoriedad de aplicación de la prorrata especial es: cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Dicho de otra manera, si la prorrata general resulta ampliamente más beneficiosa para la entidad (más de un 20% de diferencia respecto al otro método) deberemos aplicarnos la regla menos beneficiosa (la prorrata especial).

#### **Cálculo de la prorrata general:**

Es el resultado de dividir el importe de las operaciones con derecho a deducción entre el total de las operaciones.

#### **Cálculo de la prorrata especial:**

En lugar de calcular un porcentaje a aplicar a la totalidad del IVA soportado, en este procedimiento se aplica normalmente la deducción al IVA soportado en operaciones no exentas y, por separado, se calcula el porcentaje de deducción para el IVA soportado en operaciones de adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que no originan el derecho de deducción.

## **Bibliografía y webgrafía**

MORO, LORENA y otros. **Gestión actual de una ONG**. LID Editorial, Madrid 2009.

MORENO ARAGONESES, J. **Gestión de entidades no lucrativas**. Thomson. Madrid, 2007.

ALBERICH NISTAL, TOMÁS, **Guía fácil de asociaciones**. Manual de Gestión. Dykinson. Madrid, 2006.

Apartado de fiscalidad en la Guía de Gestión de ONG <http://www.asociaciones.org/guia-de-gestion/fiscalidad>