

# OPERACIONES VINCULADAS E IVA EN LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE: UN APUNTE A PROPÓSITO DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**  
*Universidad Rey Juan Carlos*

## **Extracto:**

LA Ley de Prevención del Fraude ha modificado el régimen de las operaciones vinculadas, teniendo en consideración la alteración que a estos efectos ha realizado la Directiva 2006/69/CE del Consejo. Sin embargo, creemos que la modificación, y por lo que atañe a las Entidades no Lucrativas, no es acertada. El hecho de aplicar un criterio empresarial a las operaciones realizadas por este tipo de entidades hace que la norma pueda ocasionar más problemas que solventarlos. No hay que olvidar que el uso de precios distintos al de mercado por estas entidades no responde en muchos casos a la idea de fraude, sino que son otras razones las que alumbran su política de precios, como puede ser la existencia de subvenciones o donaciones recibidas, el hecho de no obtener beneficios, permisos de autocontratación, etc. Aplicar criterios de mercado de forma global va a suponer crear situaciones injustas. Por otro lado, la ley creemos que va a plantear problemas cuando haya preceptos que se apliquen de forma coincidente con la valoración de operaciones vinculadas; nos referimos, en concreto a los supuestos de autoconsumo o a las subvenciones vinculadas al precio.

**Palabras clave:** operaciones vinculadas, autoconsumo, base imponible, Entidad no Lucrativa y subvenciones.

# Sumario

1. La existencia de vinculación en las Entidades no Lucrativas.
2. Supuestos de aplicación de las normas de operaciones vinculadas: el caso del fraude.
3. Supuestos controvertidos: autoconsumos y subvenciones.
4. Conclusiones.

La reciente normativa de Prevención para el Fraude Fiscal, Ley 36/2006, ha regulado un nuevo régimen para las operaciones vinculadas en el IVA que ha supuesto un cambio importante, cambio realizado al albur de la aprobación de la Directiva 2006/69/CE del Consejo que ha modificado la Sexta Directiva introduciendo un nuevo apartado 6 en el artículo 11.A <sup>1</sup>.

A diferencia de lo sucedido hasta ahora, el valor que es necesario tomar no es el referente al autoconsumo, sino el de mercado. Y también a diferencia de lo que hasta ahora ocurría la regulación no se limita a los precios por debajo de mercado, sino que también alcanza a los que sean superiores. No obstante, la condición para que operen las normas de valoración es que se produzca una menor tributación en el IVA.

Los problemas de las operaciones vinculadas en la normativa española por lo que afecta a las Entidades no Lucrativas son varios:

## 1. LA EXISTENCIA DE VINCULACIÓN EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Según se establece en el artículo 79.Cinco, se *considerará* que existe vinculación, en los siguientes casos:

- «a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.*
- b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.*
- c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.*
- d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patro-*

<sup>1</sup> Directiva 2006/69/CE del Consejo por la que se modifica la Sexta Directiva en lo relativo a medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones.

*nos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.*

*e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes».*

La Directiva establece que hay vinculación cuando existan vínculos familiares, personales estrechos, de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro (art. 11.A.6). Por su parte, la LIVA ha introducido una letra específica atinente a las Entidades no Lucrativas. En concreto, se señala que existirá vinculación cuando se produzcan *«operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos»*. Y, además de dicha letra específica para Entidades no Lucrativas hay otras dos más que le afectan. Así, la letra (e) establece que son operaciones vinculadas las realizadas entre una entidad y cualquiera de sus *«socios, asociados, miembros o partícipes»*. Como se ve las Entidades no Lucrativas que sean asociaciones entran en este apartado. Por su parte, la letra (a) establece que existe vinculación cuando una de las partes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, lo que sucede con las Entidades no Lucrativas, pues no hay que olvidar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades son las personas jurídicas.

A mi juicio, la definición de la vinculación que se ha dado de las entidades vinculadas en las Entidades no Lucrativas presenta algún problema que ya se había advertido en las consultas de la DGT. Así, la Contestación de la DGT de 10 de junio de 2005 (consulta vinculante núm. V1043-05, NFC021095) señala que la vinculación entre sociedad y socio se define en la relación fundación-fundador (siempre que haya aportado una cantidad superior al 5%). Por su parte, la Contestación de 24 de octubre de 2006 (consulta vinculante núm. V2100-06 NFC023734) advierte que donde el artículo 16.2 del TRLIS se refiere a *«administrador, socio y sociedad»*, el término ha de entenderse comprensivo de *«patrono, fundador y fundación»*.

Los problemas que a nuestro juicio pueden plantearse son varios:

1. En el ámbito de las fundaciones, es un criterio erróneo identificar el significante **socio-fundador**, pues el fundador no tiene vinculación con la entidad por el hecho de ser fundador. En concreto, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra de 23 de junio de 2004 (JUR 2004\258108) se afirma que:

*«El papel del fundador, sin duda principalísimo pues es quien crea, constituye, dota y disciplina, mediante el otorgamiento que se recoge en la mentada escritura de 21 de octubre de 1996, acaba, por otra parte en cuanto a la vida propia de la fundación, precisamente con dicho acto de otorgamiento y constitución, momento en el que define la fundación, señala los objetivos fundacionales (art. 4 de los Estatutos) y las personas que integrarán el primer patronato.*

*Asimismo en dicho acto es cuando el fundador designa o nombra al que será el Presidente del primer Patronato, y tendrá la facultad de establecer en el Patronato cualquier otro car-*

go con función específica que lo estime conveniente (art. 8 de los Estatutos), e incluso crear un Consejo Asesor (art. 6 de los Estatutos).

*Una vez pasado ese momento de la constitución y otorgamiento de estatutos, la Fundación se desliga del fundador, rigiéndose por dichos estatutos, las normas que dicte su Patronato y por la legislación vigente que le sea de aplicación».*

El fundador, una vez constituida la fundación, se aparta de la vida de esta, que adquiere autonomía respecto de aquel. De esta manera, a mi parecer el legislador español puede haberse excedido en la redacción de la norma. En este sentido, la Directiva establece que hay vinculación cuando existan vínculos familiares, personales estrechos, de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos según determine el Estado miembro (art. 11.A.6). Y el caso del fundador creemos que no se puede incardinar en ninguno de dichos casos.

Por otro lado, también se hace mención en la norma a los miembros de los órganos de gobierno o representantes legales. Realmente tiene sentido esta mención en tanto que en el artículo 16 de la LIS se emplea el concepto de *administrador*. De esta manera, se identifican los cargos a los que se pueda aplicar el precepto.

2. En segundo lugar, resulta cuanto menos curioso que en la LIVA se haga referencia al régimen de las Entidades no Lucrativas en la Ley 49/2002. Dicha norma recoge la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, tributos locales e ITP, y lo que se aplica al mecenazgo. Y nada tiene que ver con el IVA, excepto en lo referente a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25). Es más, el artículo 2 establece que «*Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos*» en el artículo 3 a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Es decir, la Ley 49/2002 no alcanza a todas las Entidades no Lucrativas, deja fuera entre otras las asociaciones no declaradas de utilidad pública, que son la mayoría, y a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que no cumplan con los requisitos del artículo 3.

Entendemos que no hay ninguna razón de ser para que esta norma solo se aplique a las Entidades no Lucrativas de la Ley 49/2002. Es más, creemos que en el IVA se podría estar vulnerando el principio de neutralidad. Ahora bien, esa vulneración se produciría si al resto de Entidades no Lucrativas no se le aplicará esta normativa. A mi juicio, sin embargo, la letra (d) no aporta nada con relación a lo que se establece en la letra (a). La letra (a) se remite a la norma del Impuesto sobre Sociedades. Y en dicha normativa, de hecho, nada se dice con relación a las Entidades no Lucrativas de la Ley 49/2002 y, como ha señalado la propia DGT en su Contestación de 24 de octubre de 2006 (consulta vinculante núm. V2100-06, NFC023734) el artículo 16 de la LIS se aplica a las fundaciones. No obstante lo dicho, el mayor problema del artículo 16 es que solo hace mención a la figura de consejeros o administradores y no se mencionan otras figuras como los patronos o representantes legales o fundadores. Ahora bien, entendemos que no es justificación suficiente. En primer lugar, porque esa matización debería haber operado para todas las Entidades no Lucrativas y no solo en la Ley 49/2002. En segundo lugar, porque no solventa los problemas de *entidades* vinculadas a través de patronos o representantes legales. Pensemos en el caso de operaciones realizadas entre dos fundaciones que tienen en común varios patronos.

3. También es necesario hacer referencia a las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios, asociados, partícipes o miembros. La letra (e) no establece ningún tipo de limitación. A cualquier socio, con independencia del porcentaje de participación, se le va a considerar vinculado. Y esto entra en contradicción con lo que se establece en el artículo 16.3 de la LIS, donde se establece que cuando la vinculación se realiza en función de la relación socio o partícipe y entidad la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100. De esta manera, y al no haber límites, parece que cualquier actuación que haga una Entidad no Lucrativa con sus asociados o miembros se considerará operación vinculada.

A mi parecer, si bien la Directiva permite que la vinculación se establezca cuando hay relaciones de propiedad o afiliación, no es menos cierto que el preámbulo de la Directiva 2006/69 exige que tales medidas deberían ser proporcionadas y quedar limitadas a la resolución de problemas concretos. Y entendemos que considerar que cualquier relación con los asociados da lugar a una operación vinculada no es proporcional.

## 2. SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE OPERACIONES VINCULADAS: EL CASO DEL FRAUDE

Para que sea necesario acudir al valor normal de mercado no es suficiente que exista una vinculación. Se requiere, además, que exista un perjuicio, directo o indirecto, para la recaudación del IVA. En concreto, la norma señala que habrá de acudirse al valor de mercado cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos.

1. Cuando el *destinatario* de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto y la contraprestación pactada sea *inferior* a la que correspondería en condiciones de *libre competencia*. Este primer supuesto, plantea el problema de que se condiciona la aplicación del precio de mercado a una situación que está ubicada en el destinatario lo que puede plantear ciertas dudas, como de hecho sucede en el caso de transmisiones de bienes inmuebles donde se renuncia a la exención porque el adquirente comunica que tiene derecho a la deducción. La norma parece dar por sentado que al ser una operación vinculada se puede conocer el sistema de deducción del destinatario. Sin embargo, cuando nos encontramos ante unas Entidades no Lucrativas con muchos asociados esta afirmación puede plantear problemas, ya que es posible que no se tenga acceso directo al destinatario en concreto.

En cualquier caso, este supuesto de operaciones vinculadas va a ser común en el caso de las Entidades no Lucrativas, actuando en ambos lados de la transacción. Cuando sea el destinatario, no hay que olvidar que las Entidades no Lucrativas no podrán deducir generalmente la totalidad del IVA, bien porque realicen actividades no sujetas, bien porque realicen actividades exentas. De esta manera, cuando sean receptoras de bienes y servicios entregados y prestados por entidades vinculadas será frecuente que estén dentro del presente caso. Este supuesto, además, será común cuando se trate de operaciones referentes a edificaciones. No hay que olvidar que uno de los problemas de las Entidades no Lucrativas

es, precisamente, la no deducibilidad del IVA por grandes inversiones. Esto ha hecho que las Entidades no Lucrativas hayan realizado operaciones con entidades vinculadas para poder deducirse el IVA. Así, en algunos casos lo que se hace es que una entidad adquiera y construya un inmueble con el objeto de arrendárselo a la Entidad no Lucrativa que no tiene pleno derecho a la deducción<sup>2</sup>. El período de arrendamiento era el de regularización del bien de inversión, de tal manera que una vez pasados los 10 años transmitían el inmueble a la Entidad no Lucrativa sin IVA y donde, además, estarían exentas de ITP si están acogidas a la Ley 49/2002. De esta manera, el coste de la operación estaría en el arrendamiento que soporta la Entidad no Lucrativa por el IVA que no se puede deducir. Con la nueva norma sobre operaciones vinculadas al menos el precio del arrendamiento no será, como anteriormente se establecía, el de coste. Sin embargo, repárese que las operaciones vinculadas no solventan aquella situación donde el destinatario tiene pleno derecho a la deducción del IVA, como veremos posteriormente.

Por otro lado, también es posible que sea la entidad sin ánimo de lucro la prestadora del servicio y los destinatarios sean personas físicas no empresarios. En las Entidades no Lucrativas será, además, lo común, en tanto prestan los servicios a los destinatarios finales. Las operaciones vinculadas operarán, fundamentalmente, en el caso de asociados. Sin embargo, lo que cabe preguntarse es si en estos supuestos valorar por precios de mercado tiene o no razón de ser. En efecto, la Directiva establece que la finalidad de la medida es prevenir el fraude o la evasión fiscal. Y cuando una Entidad no Lucrativa presta servicios o entrega bienes a sus asociados por precios inferiores a mercado lo hace en cumplimiento de sus fines estatutarios. A esto hay que añadir que en las Entidades no Lucrativas la utilización de precios distintos al de mercado, generalmente inferiores, puede ser obligatorio por la propia normativa. Así, pensemos en el IVA y en los establecimientos de carácter social del artículo 20.Tres. Este precepto exige que se obtengan beneficios eventuales e impide que los representantes de estas Entidades no Lucrativas *carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta*. De esta manera, el hecho de operar a precios inferiores a mercado puede ser una obligación impuesta por la norma. Y en el mismo sentido, en las fundaciones la normativa regula supuestos de autocontratación, donde es necesario solicitar autorización al protectorado. Una de las condiciones que se imponen en el Reglamento de Fundaciones es que se acredite que no se produce un traslado de fondos de la fundación al patrono (art. 34 RD 1337/2005). Dicho de otra manera, se permite, como máximo, que el precio sea el de mercado o inferior. La cuestión que se plantea es clara ¿puede aplicarse el supuesto de operaciones vinculadas en aquellos casos donde una administración –estatal o autonómica– ha autorizado a operar por otros precios? Entendemos que la norma de operaciones vinculadas es necesario que se ponga en entredicho cuando se trata de operaciones por

<sup>2</sup> En la STJCE de 4 de octubre de 2001 (GOED WONEN, As. C-326/99, NFIJ011022) una asociación de los Países Bajos había realizado una promoción inmobiliaria siendo el destino de los pisos el arrendamiento de vivienda. Al estar esta actividad exenta no había derecho a la deducción del IVA soportado por la promoción. Para evitar dicho efecto, la asociación optó por constituir una fundación y transmitirle el usufructo de las viviendas durante 10 años a un precio inferior al de coste, y donde la asociación tenía, además, un poder de la fundación para la administración general del negocio de arrendamiento. De esta forma, y al estar la cesión del usufructo sujeta y no exenta, la asociación pretendía deducirse todo el IVA soportado.

debajo de mercado donde lo que se produce es un beneficio para la fundación y un perjuicio para la entidad que dona.

A nuestro parecer, valorar por precios de mercado en estos casos puede contravenir la Sexta Directiva, pues no nos encontramos ante fraudes o evasiones ni tampoco se recogen con la finalidad de resolver problemas concretos. Como se ha señalado en la STJCE de 21 de febrero de 2006 (HALIFAX, As. C-255/02, NFJ021677), las medidas tomadas para asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude fiscal (art. 22.8 de la Sexta Directiva) no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

2. En el caso de que el destinatario sí pueda deducir íntegramente el IVA, también hay que valorar por mercado en ciertos casos cuando el prestador no puede deducirse íntegramente el IVA soportado. Así, en aquellos casos donde la Entidad no Lucrativa realice actividades que dan derecho a la deducción del IVA junto con otras que no dan derecho a la misma (prorrata) cuando se realice una operación vinculada que no genere el derecho a la deducción y la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado. La filosofía es clara, en la medida en que en el denominador de la prorrata se introduce una cantidad menor al mercado, el porcentaje de deducción aumenta. Es decir, mediante la valoración de mercado se busca que el porcentaje de deducción disminuya.
3. El último de los supuestos está íntimamente relacionado con el anterior. La Entidad no Lucrativa que presta el servicio está en prorrata y la operación vinculada que hace genera derecho a la deducción. En este caso, al operarse por precio superior al valor normal de mercado se produciría un aumento del porcentaje de deducción. Con la valoración por mercado, se evita que se aumente el numerador de la prorrata y, en consecuencia, que el porcentaje de deducción se incremente.

En este caso, repárese que entra dentro de lo posible que el destinatario pueda no deducirse el IVA. De esta manera, se produciría un efecto no deseado por la norma. Y es que el destinatario tendría que corregir a la baja el IVA soportado. De hecho, es posible que incluso la Hacienda pudiera perder recursos, pues la disminución del numerador de la prorrata puede tener una incidencia menor en el IVA soportado del prestador de la que va a tener en el IVA soportado del destinatario.

4. Por último, es necesario realizar un breve apunte con referencia al valor de mercado y cómo afecta a los servicios o entregas de las Entidades no Lucrativas. La LIVA señala que es necesario acudir al precio que habría que pagar a un proveedor independiente en condiciones de libre competencia. Sin embargo, cuando no exista esa posibilidad de comparación, se podrá acudir a la totalidad de los costes en el caso de servicios o al precio de adquisición de los bienes o al del coste en el momento de la entrega en caso de bienes. Esta norma es importante en las Entidades no Lucrativas porque muchas de las prestaciones que harán estas entidades no tendrán normas de comparación. Esto supondrá que se pueda acudir a los costes.

### 3. SUPUESTOS CONTROVERTIDOS: AUTOCONSUMOS Y SUBVENCIONES

La norma establece que debe valorarse a valor de mercado en los supuestos donde exista vinculación y donde se produzca la situación anteriormente descrita. A mi juicio, los supuestos anteriormente expuestos pueden presentar problemas en ciertos casos donde existen otras normas específicas a aplicar:

1. En primer lugar, se produce un solapamiento de la norma de operaciones vinculadas con el de la normativa de autoconsumo. En efecto, la norma de operaciones vinculadas hace mención de que la contraprestación pactada sea *inferior* a la que correspondería en condiciones de *libre competencia* [letra (a)] o bien que la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado [letra (c)]. Ambos conceptos son idénticos en tanto el valor de mercado se define en la propia norma como lo que se pagaría en condiciones de libre competencia. No obstante, a nuestro juicio, debería haberse empleado en la letra (a) el término valor de mercado, como en la Directiva, porque de otra manera lo definido y la definición se intercambian lo que gramaticalmente plantea alguna duda. Dejando al margen esto, lo cierto es que en las operaciones gratuitas el precio es menor al de mercado. De hecho, no existe precio. Por tanto, se produce un solapamiento de normas entre las de autoconsumo y la de operaciones vinculadas (art. 79.Tres y Cuatro de la LIVA). Lo que se plantea es, por tanto, ¿qué base se toma en el caso de que haya una operación gratuita entre una empresa y una Entidades no Lucrativas vinculadas? ¿se recurre al valor de coste o al de mercado? La respuesta no es sencilla pero, a nuestro parecer, debe acudir al valor de coste, pues la Directiva y la jurisprudencia es clara en supuestos de autoconsumo y la finalidad de los mismos. No hay que olvidar, como ha señalado la jurisprudencia, que los autoconsumos están realmente pensados no para Entidades no Lucrativas que operan con terceros no vinculados. Están pensados para supuestos donde se pasan bienes o servicios del patrimonio empresarial al personal, es decir, un supuesto de autoconsumo. Sin embargo, cuando nos encontramos ante una persona física que pasa de su patrimonio empresarial al personal no cabe duda de que se trata de un supuesto de autoconsumo. De la misma manera, si se trata de la salida de una empresa a otro patrimonio distinto la solución debería ser la misma <sup>3</sup>.
2. Un problema distinto es el que afecta a las subvenciones no vinculadas al precio. En efecto, es posible que el menor precio de una determinada operación traiga causa de que entidad sin ánimo de lucro ha recibido una subvención. Si la subvención estuviera vinculada al precio, la base imponible estaría compuesta por el precio efectivamente satisfecho más la subvención. Sin embargo, si la subvención no estuviera vinculada al precio, la base imponible sería menor, pues la finalidad última de la subvención es que el precio final de la operación disminuya para el destinatario. Si valorásemos por mercado lo que realmente se estaría haciendo es computar en la base imponible, por otra vía, las subvenciones vinculadas al precio. A nuestro parecer, si el menor importe de la contraprestación tiene como justificación una subvención no vincu-

<sup>3</sup> Sobre el autoconsumo pueden verse las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de 6 de mayo de 1992 (DE JONG, As. C-20/91, NFJ001609), de 25 de mayo de 1993 (MOHSCHÉ, As. C-193/91, NFJ002858), de 26 de septiembre de 1996 (ENKLER, C-230/94, NFJ004749), de 17 de mayo de 2001 (FISCHER, As. C-322/99 y C-323/99, NFJ010678), de 20 de enero de 2005 (SCANDIC, As. C- 412/03, NFJ018819), de 14 de julio de 2005 (CHARLES y CHARLES-TIJMENS, As. C-434-03, NFJ020347) y de 14 de septiembre de 2006 (WOLLNY, As. C-72/05, NFJ023107).

lada al precio, no se debería valorar por mercado, pues otra solución supondría incurrir que en caso de operaciones vinculadas todas las subvenciones se incluyen en la base imponible.

3. Relacionado con las operaciones vinculadas están las actividades de fraude o abuso de derecho. En algunos casos, las operaciones vinculadas se pueden hacer con la intención de obtener una ventaja fiscal. Pero el remedio puede no venir por la vía de valorar por precio de mercado. En este sentido, en la STJCE de 21 de febrero de 2006 (HALIFAX, As. C-255/02, § 81) advierte que a la hora de verificar si una operación tiene como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal pueden tenerse en consideración los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.
4. Por otro lado, no hay que olvidar que en muchos de los casos sus precios son inferiores al mercado por razones que nada tienen que ver con el fraude. Nos referimos a la incidencia del voluntariado, de las donaciones, etc. Si acudimos en estos casos al valor de mercado, entendemos que se está aplicando una norma general a un supuesto que difícilmente encaja en el mismo. Creemos que en estos casos sería posible acudir a la norma que permite acudir a los valores de coste cuando no exista un proveedor comparable en libre mercado.

#### 4. CONCLUSIONES

A nuestro juicio, la reforma de las operaciones vinculadas en el IVA, y por lo que afecta a las Entidades no Lucrativas, no es acertada. El hecho de aplicar un criterio empresarial a este tipo de entidades hace que la norma pueda ocasionar más problemas que solventarlos. No hay que olvidar que el uso de precios distintos al de mercado por estas entidades no responde a la idea de fraude en muchos casos, sino que son otras razones las que alumbran su política de precios, como puede ser las subvenciones o donaciones recibidas, el hecho de no obtener beneficios, permisos de autocontratación, etc. Además, la definición de vinculación con relación al fundador o en lo atinente a los asociados no nos parece correcta. Por otro lado, quedan por solventar cuestiones relativas a los autoconsumos o a las subvenciones vinculadas al precio.