

Consulta Vinculante V0208-15, de 20 de enero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo**LA LEY 257/2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Asociación sin ánimo de lucro. Exención. Aplicación de la exención. La asociación deportiva realizará operaciones sujetas al Impuesto que, no obstante, quedarán exentas cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos. Aquellas operaciones realizadas por la consultante para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención. No se aplica la exención por no considerarse servicios directamente relacionados con la práctica del deporte, los servicios de guardería de bolsas y carritos eléctricos de palos, los servicios de limpieza de palos, la venta de material deportivo, el alquiler de boxes para caballos, la cesión de instalaciones a empresas para su utilización en eventos comerciales o la concesión del servicio de hostelería y restauración.

DESCRIPCIÓN

El consultante es una entidad deportiva sin ánimo de lucro que ofrece a sus socios tanto servicios correspondientes a la práctica del deporte como otras prestaciones tales como servicios de animación infantil, aparcacoches, venta de tabaco y refrescos, cesión de instalaciones deportivas a terceros, escuela de golf y tenis, servicios de hostelería y restauración, etc.

Los miembros de los órganos de gobierno, administración y representación desempeñan sus cargos gratuitamente. No obstante, el gerente de la entidad, que no ostenta cargo directivo sino que ejerce funciones ejecutivas, desempeña su cargo a cambio de una determinada remuneración salarial.

La entidad no había solicitado el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social con anterioridad al 1 de enero de 2013.

CUESTIÓN

Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) y deducibilidad de las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado dos, de la misma Ley dispone que "Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de su actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

De la información suministrada en el escrito de consulta se deduce que la entidad realiza operaciones a título oneroso. En consecuencia estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la consultante mediante contraprestación, sin perjuicio de la posible exención de algunas operaciones.

2.- A este respecto, hay que tener en cuenta que el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:

"13º. 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."

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las personas que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas, y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias

operaciones a que la exención puede resultar aplicable.

A) Los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 11 (LA LEY 3625/1992) y 12 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992)), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.

Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como de entregas de bienes a efectos del referido Impuesto según lo previsto en los artículos 8 (LA LEY 3625/1992) y 9 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

b) La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

B) Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física, con independencia del hecho de que dicho servicio se preste a cargo de la persona que lleva a cabo dicha práctica o a cargo de un tercero.

A estos efectos, resulta irrelevante que la persona física que practique el deporte o la educación física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios o que esté o no afiliada al correspondiente Club Deportivo.

b) El prestador de los servicios mencionados en la letra A) anterior debe ser alguna de las entidades que se indican a continuación:

- Entidades de Derecho público.

- Federaciones deportivas.

- Entidades o establecimientos deportivos privados calificados de carácter social a efectos de lo previsto en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre (LA LEY 22079/2012), de Presupuestos Generales para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), señala que, 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.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º 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.º 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 Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las 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 a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso."

Con respecto al segundo requisito señalado por la Ley, relativo a la gratuidad de los cargos de presidente, patrono o representante legal, éste se corresponde con la letra b) del artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) del Consejo, que establece lo siguiente:

"b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;" .

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 21 de marzo de 2002, Zoological Society of London, Asunto C-267/00 (LA LEY 60477/2002), falló como sigue:

"1) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LA LEY 919/1977), Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a 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 superiores de control.

2) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo."

En el caso planteado en la consulta, los miembros de los órganos de gobierno, administración y representación desempeñan sus cargos gratuitamente. Asimismo, la entidad deportiva consultante cuenta con un gerente, nombrado por la Junta Directiva, con funciones ejecutivas, no directivas, a quien corresponde la ejecución directa de las políticas y decisiones de dicho organismo y que desempeña su cargo conforme a una determinada remuneración salarial, no obstante, dicho gerente no forma parte de la Junta Directiva, por lo que no puede considerarse que esté encargado de la adopción de las decisiones relativas a la política del organismo ni que ejerza funciones superiores de control sobre el mismo, sino que más bien es un cargo ejecutivo que no desempeña las funciones directivas del más alto nivel de la entidad.

En estas circunstancias y a falta de otros elementos de prueba, hay que concluir que la entidad consultante puede ser considerada como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Asimismo, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o

establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimaran oportuno.

En su caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto se aplicará desde el 1 de enero de 2013, sin perjuicio de su posterior calificación por parte de la Administración tributaria como entidad o establecimiento de carácter social.

En este mismo sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (LA LEY 3668/1992) (BOE de 30 de diciembre), en su reciente redacción dada por el Real Decreto 828/20013, de 25 de octubre (BOE de 26 de octubre), dispone lo siguiente:

"Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior."

3.- De acuerdo con todo lo anterior y según obra en los antecedentes de este Centro Directivo, de los servicios relacionados en el escrito de consulta resultarán exentos los siguientes por aplicación del artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto, al considerarse prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física, las prestaciones de servicios a cambio del pago de las cuotas de entrada o periódicas así como por entradas de invitación, el uso del campo de golf (green fee), el uso de las pistas de tenis y pádel, las clases de golf, tenis y pádel, el alquiler de coches eléctricos para desplazamiento en el campo de golf, el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva (carritos de palos, eléctricos y manuales, bolsas de palos, bolas de golf, raquetas de tenis, palas de pádel, etc.) y al alquiler de taquillas de vestuario.

Sin embargo, no resultará de aplicación la citada exención por no considerarse servicios directamente relacionados con la práctica del deporte, los servicios de guardería de bolsas y carritos eléctricos de palos, los servicios de limpieza de palos, la venta de material deportivo, el alquiler de boxes para caballos, los servicios de animación infantil, aparcacoches, la venta de tabaco y refrescos, la cesión de instalaciones a empresas para su utilización en eventos comerciales o la concesión del servicio de hostelería y restauración

4.- En cuanto a la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas por la consultante en el ejercicio de su actividad, debe señalarse, en primer lugar, que el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el capítulo I del título VIII (artículos 92 (LA LEY 3625/1992) a 114) de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, en el que figuran, entre otras, las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Por tanto, en la medida en que la consultante en su actividad puede realizar tanto operaciones sujetas pero exentas como sujetas y no exentas, es decir sin derecho y con derecho a deducción, tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad en los términos establecidos en la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

Asimismo, la consultante deberá valorar la procedencia de la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad previsto en el artículo 101 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).