

Consulta Vinculante V3183-14, de 27 de noviembre de 2014 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo**LA LEY 3594/2014**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Prestaciones de servicios de carácter social. En el supuesto planteado, la sociedad interesada cumpliría la condición de falta de carácter lucrativo contenida en el número 1º del apartado tres del artículo 20 de la LIVA al hacer constar expresamente este extremo en sus estatutos. En consecuencia, la sociedad cumpliría todos los requisitos establecidos en la LIVA para ser considerada como una entidad de carácter social. Por consiguiente, si la entidad tuviera la naturaleza de entidad privada de carácter social, estarán sujetos y exentos los servicios prestados por la misma, siempre que se cumplan los requisitos legales, en particular, que se trate de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte y con ocasión de la práctica de dicha actividad, sea cual sea la naturaleza de la contraprestación y sea quien fuere la persona o entidad que entrega la contraprestación.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante es una Sociedad Anónima que ofrece a sus socios principalmente servicios correspondientes a la práctica del deporte del golf, así como prestaciones correspondientes al sector de la cafetería y restauración.

La sociedad ha solicitado a la AEAT en el año 2012, sin que hay obtenido respuesta, la concesión y reconocimiento como entidad de carácter social, alegando que los beneficios que ha obtenido desde su fundación no han sido distribuidos, sino que se han reinvertido en la propia sociedad sin que nunca se hayan repartido dividendos entre los socios.

Dado el cambio de normativa y que ya no es necesario solicitar el citado reconocimiento, la consultante desea saber si cumple los requisitos para ser considerada entidad de carácter social y poder aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

CUESTIÓN

Procedencia de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 20, apartado uno, número 13º, 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 exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

"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."

Con respecto a este supuesto de exención, debe señalarse que el mismo 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 (anteriormente, artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva).

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 lucrativo, 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, de Presupuestos Generales del estado para el año 2013 (LA LEY 22079/2012) (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."

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 calificación por parte de la Administración tributaria como entidad o establecimiento de carácter social.

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 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."

2.- Según el planteamiento de la consulta, se trata de dilucidar si la sociedad consultante, que reviste forma mercantil, se puede considerar como un organismo de carácter social, para la aplicación de la exención anteriormente descrita.

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad consultante no cumpliría, en principio, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social dado que, tal y como consta expresamente en sus estatutos, "artículo 21º, La Junta General resolverá sobre la aplicación del resultado de acuerdo con el balance aprobado, distribuyendo dividendos a los accionistas en proporción al capital que hayan desembolsado, con cargo a beneficios o a reservas de libre disposición.....". los beneficios eventualmente producidos se repartirán, y no se dedicarán a la actividad que constituye su objeto social, aunque en la práctica eso se haya llevado a cabo por otros motivos.

En consecuencia con lo anterior la entidad consultante no podría tener el reconocimiento de entidad de carácter social.

3.- No obstante, en caso de que la entidad modificara sus estatutos con el fin de acomodarlos a lo dispuesto en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, la única duda que se suscitara sería en cuanto al carácter lucrativo de la sociedad consultante. En principio, esta sociedad es una sociedad anónima por lo que, por la propia naturaleza de esta forma mercantil, una de sus características intrínsecas es la finalidad lucrativa. Sin embargo, en relación con estas cuestiones se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En su sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, Asunto C-174/00 (LA LEY 6209/2002), el Tribunal declara que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para determinar si un organismo actúa «sin fin lucrativo», debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades" y que "la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil". Además, insiste el Tribunal en que "el hecho de que la finalidad del organismo que puede obtener la exención del IVA constituye el criterio de apreciación para la concesión de dicha ventaja queda refrendado claramente por la mayoría de las demás versiones lingüísticas de dicho artículo."

El Tribunal considera que "corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo «sin fin lucrativo».

Cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias. Evidentemente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no prohíbe a los organismos que contemplan cerrar el ejercicio con un saldo positivo. De lo contrario, como destaca en particular el Gobierno del Reino Unido, resultaría imposible para tales organismos crear reservas para sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras de sus instalaciones."

Se planteaba también si el carácter no lucrativo se podía mantener aun cuando el organismo en cuestión intentase obtener beneficios

sistemáticamente. Dice el Tribunal al respecto que "como destaca el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, no son los beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final de un ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa «sin fin lucrativo»".

Por todo ello, el Tribunal viene a concluir que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa «sin fin lucrativo» aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits que después destina a la ejecución de sus prestaciones. La primera parte del requisito facultativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse de igual manera."

Este último precepto (artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión de la Sexta Directiva y actual artículo 133, letra a), de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006)) se corresponde con el apartado 1º del artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992). La disposición comunitaria dice textualmente que "los organismos de que se trate no deberán tener por objetivo la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas".

Esta previsión ha sido transpuesta al ordenamiento interno como se ha expuesto en el artículo 20.Tres.1º.

Es decir, el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. Si ambos conceptos son, por tanto, equivalentes, se puede concluir que el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa, no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad.

Tampoco debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de "organismos de carácter social". Dice el Tribunal en su sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest, Asunto C-498/03 (LA LEY 118236/2005) que "el término «organismo» es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro."

Todo ello implica que la sociedad consultante cumpliría la condición de falta de carácter lucrativo contenida en el número 1º del apartado tres del artículo 20 al hacer constar expresamente este extremo en sus estatutos. En consecuencia, la sociedad consultante cumpliría todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) para ser considerada como una entidad de carácter social.

Por consiguiente, si la entidad consultante tuviera la naturaleza de entidad privada de carácter social, estarán sujetos y exentos los servicios prestados por la misma, siempre que se cumplan los requisitos señalados anteriormente, en particular, que se trate de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte y con ocasión de la práctica de dicha actividad, sea cual sea la naturaleza de la contraprestación y sea quien fuere la persona o entidad que entrega la contraprestación.

4.- 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).