Consulta n.º 7128 de 27 de marzo de 2015, de la Hacienda Foral de Bizkaia

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Prestación de servicios. Club deportivo sin ánimo de lucro que organiza una competición y en dicha competición reparte premios en metálico a los participantes por un importe conjunto de 13.000 €. En caso de que los clubes cumplen los requisitos exigidos en el artículo 20.Tres de la NFIVA para ser considerados como entidades o establecimientos privados de carácter social, los servicios que presten en el ámbito de la competición organizada por la compareciente estarán exentos del Impuesto. Salvo que la referida competición tenga carácter profesional, o salvo que la mayor parte de la plantilla de los clubes de que se trate esté compuesta por deportistas profesionales, con los que mantengan una relación laboral de carácter especial, los servicios que prestan los clubes no podrían considerarse directamente relacionados con la práctica del deporte por parte de los integrantes de sus plantillas, sino con la participación en una competición profesional organizada por la compareciente, por lo que quedarían sujetos y no exentos del IVA.

Cuestión:

El consultante es un club deportivo sin ánimo de lucro que organiza una competición en la que participan, además de él, otros clubes de igual naturaleza, pertenecientes, todos ellos, a una misma asociación. En dicha competición reparte premios en metálico a los participantes, en función de cómo queden clasificados, por un importe conjunto de 13.000 €.

Desea saber:

***1)** Si el pago de tales premios a los participantes en la competición constituye la remuneración de un servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.*
***2)** En caso afirmativo, si dicho servicio se encuentra exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que el club deportivo que reciba el premio cumpla los requisitos establecidos en el artículo 20.Tres de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Solución:

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), en cuyo artículo 4 se indica que: *"Uno. 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. (...) Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. (...)".*

Por su parte, el artículo 5 de la misma NFIVA señala que: *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) Dos. 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. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...)".*

A lo que el artículo 11 de la repetida NFIVA añade que: *"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. (...)".*

Estas reglas son de aplicación general a todas las personas o entidades, incluidas las que no tienen ánimo de lucro, las cuales ostentan la condición de empresario en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar actividades empresariales (sean de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtener.

De modo que las entidades sin ánimo de lucro no ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido con relación a las actividades que desarrollan íntegramente a título gratuito, es decir, sin recibir ninguna contraprestación a cambio, respecto a las cuales actúan como consumidores finales. No obstante, sí tienen la repetida consideración de empresario en lo que se refiere a las actividades que llevan a cabo a título oneroso (las cuales están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido).

A todos estos efectos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se desprende que sólo se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones en las que existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la *contraprestación recibida, de modo que las cantidades pagadas constituyan la contrapartida efectiva del servicio individualizable, prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones jurídicas (*Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00; y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04).

De conformidad con todo lo anterior, debe entenderse que los premios que reparte la entidad consultante constituyen la contraprestación de los servicios que prestan los clubes deportivos en el desarrollo de una actividad empresarial, mediante su participación en la competición que organiza

aquélla.

Consecuentemente, dichos premios han de ser considerados como la remuneración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuada por los clubes deportivos que toman parte en la competición, los cuales ostentarán la condición de empresarios o profesionales en el ámbito del Impuesto, a tenor de lo establecido en los artículos 4 y 5 de la NFIVA.

Esta prestación de servicios se entiende efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial desarrollada por los clubes y, por tanto, se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2) Una vez aclarado lo anterior, en lo que respecta a la posible exención de los servicios objeto de consulta, el artículo 20.Uno.13º de la NFIVA determina que: *"Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 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 qué tales servicios están 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. (...)".*

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la NFIVA a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones efectuadas tengan la consideración de prestaciones de servicios, de acuerdo con lo indicado en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. De forma que dicha exención no se aplica a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas. Este requisito, relativo a que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, se entiende cumplido aunque el prestador facture su importe a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que sean estas últimas las destinatarias materiales y efectivas de los citados servicios.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades a que se refieren los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, entre las que se encuentran las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

En lo que se refiere a este último requisito, en el apartado Tres del mismo artículo de la NFIVA se recoge que: *"Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos: 1. Carecer 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 Uno, ordinales 8. y 13. , 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 Norma Foral, 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".*

Conforme a lo indicado en este apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, tienen la consideración de entidades o establecimientos privados de carácter social aquéllos que carezcan de finalidad lucrativa, dediquen los beneficios que obtengan al desarrollo de actividades exentas de igual naturaleza, y cuyos cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta. Adicionalmente, se requiere que los socios de las entidades de que se trate y sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales, si bien este requisito no resulta exigible a los servicios a que se refieren los puntos 8 y 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en el que se prevé que: *"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".*

En Bizkaia, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social se puede obtener mediante solicitud dirigida al Servicio de Tributos Indirectos de esta Hacienda Foral. No obstante, tal y como específicamente señalan el artículo 20.Tres de la NFIVA y el artículo 6 del RIVA, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplican siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, con independencia de que la entidad de que se trate tenga expresamente reconocido su carácter social.

Por último, la exención objeto de consulta no se aplica a los servicios de asistencia a espectáculos deportivos.

Como ya se ha aclarado más arriba, el requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido incluso aun cuando el prestador facture su importe a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que los deportistas sean los destinatarios materiales y efectivos de los servicios prestados.

De la información aportada cabe concluir, a falta de otros datos sobre el contenido económico de la actividad objeto de consulta, que, en el supuesto planteado, se produce este hecho, en la medida en que puede considerarse que los servicios prestados por los clubes deportivos que participan en la competición que organiza la compareciente están directamente relacionados con la práctica del deporte por parte de los integrantes de sus plantillas, aun cuando la contraprestación que reciban no sea abonada por dichos integrantes, sino por el organizador de la

referida competición (por la consultante).

De modo que, si los citados clubes cumplen los requisitos exigidos en el artículo 20.Tres de la NFIVA para ser considerados como entidades o establecimientos privados de carácter social, los servicios que presten en el ámbito de la competición organizada por la compareciente estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el número 13 del apartado Uno del mismo precepto.

Todo ello, salvo que la referida competición tenga carácter profesional, o salvo que la mayor parte de la plantilla de los clubes de que se trate esté compuesta por deportistas profesionales, con los que mantengan una relación laboral de carácter especial, de las reguladas en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. En cuyo caso, si se diera alguna de estas condiciones, los servicios que prestan los clubes no podrían considerarse directamente relacionados con la práctica del deporte por parte de los integrantes de sus plantillas, sino con la participación en una competición profesional organizada por la compareciente. De manera que, en este supuesto, quedarían sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, en materia de formalización de las operaciones que puedan resultar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 2.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2013, de 22 de enero, declara que: *"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3. de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...) 2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria. (...) f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto o no, o las Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común".*

Mientras que el artículo 6.1.j) del mismo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación estipula que: *"j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Norma Foral del Impuesto o indicación de que la operación está exenta. Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas".*