

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

Núm. consulta V2837-15

ANTECEDENTES DE HECHO

Una asociación civil sin ánimo de lucro tiene como fines, de modo principal, promover la cultura y el deporte y favorecer el esparcimiento y la convivencia de los socios y cuanto contribuya al mantenimiento y prestigio artístico de su ciudad. Igualmente fomentará los conocimientos agrícolas en sus aspectos técnicos, económicos, sociales y jurídicos. Entre sus fines se encuentran con carácter accesorio el fomento del deporte, tanto a nivel profesional como amateur. La asociación está regida por un junta directiva cuyos miembros no están retribuidos si bien cuenta con un gerente profesional que percibe una remuneración.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción y, en su caso, exención de las cuotas de los asociados y de las cantidades percibidas por servicios específicos como el uso de instalaciones deportivas, servicio de cafetería y restaurante, servicios culturales, conciertos, y cesión o arrendamiento de instalaciones, etc..

RESPUESTA

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo 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.

Por otro lado, el artículo 5, apartado uno, letra a), de la citada Ley, declara que a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Según el apartado dos de dicho artículo 5 "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."

2.- Por otra parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto establece una serie de exenciones en las operaciones anteriores, señalando en el punto 12º de su apartado uno:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...).

Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia."

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.1) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su interpretación, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, asunto C-149/97, sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que persigue objetivos de naturaleza sindical - asociación de empleados

de industria del automóvil - pero que no tiene la condición de sindicato según la normativa del Reino Unido. Los apartados 19 al 21 de esta sentencia señalan lo siguiente:

"19. A la luz de estas consideraciones, debe señalarse que un organismo sin fin lucrativo destinado a promover los intereses de sus miembros sin que dicho objetivo se realice para la defensa y la representación de intereses colectivos de los miembros frente a los centros de decisión que les afectan no persigue objetivos de naturaleza sindical con arreglo a la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva.

20. En efecto, el término «sindical» que figura en dicha disposición designa específicamente una organización que tiene por objetivo principal la defensa de los intereses colectivos de sus miembros -ya sean trabajadores, empresarios, profesionales liberales u operadores que ejerzan una actividad económica dada- y su representación frente a terceros, incluidas las autoridades públicas.

21. De este modo, un organismo sin fin lucrativo cuyo objetivo principal consiste en defender y representar los intereses colectivos de sus miembros responde al criterio de actividad de interés general en que se basan las exenciones enumeradas en la letra l) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva, puesto que permite a sus miembros disponer de una voz representativa y de fuerza en las negociaciones con terceros."

En virtud de lo anteriormente expuesto, la exención a que se refiere el artículo 132.1.1) de la Directiva 2006/112/CE (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, la entidad sin ánimo de lucro a que se refiere el escrito de consulta realizará operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto anteriormente transcrito, 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.

3.- A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por el contrario, 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 a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto.

En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente. A título de ejemplo, en el caso planteado en el escrito de consulta quedarían sujetos los servicios de restaurante o cafetería prestados a sus socios y cualquier otro servicio o entrega de bienes que, aunque se vinculen con su objeto social y su destinatario sea un socio, no se incluyan en las cuotas o cotizaciones fijadas en los estatutos, en las condiciones señaladas.

Del mismo modo, no resultará aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la entidad consultante para terceros, tales como la cesión de uso o arrendamiento de instalaciones a terceros, o las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de terceras personas distintas de los asociados.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que pudiera resultar aplicable algún otro supuesto de exención de los contemplados en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 en función del tipo de actividad de que se trate.

4.- En caso de no corresponder la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.12º, a alguna de las operaciones realizadas por la consultante, como la celebración de manifestaciones culturales para terceros, o el uso de instalaciones deportivas, deberá considerarse la posibilidad de que resulte aplicable lo previsto en los ordinales 13º y 14º del mismo apartado:

"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.".

"14º. 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.".

5.- La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 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 y 12 de la Ley 37/1992), 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 y 9 de la Ley 37/1992.

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, según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, 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 concurran 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.".

Así pues, los servicios deportivos objeto de consulta estarán exentos del Impuesto en virtud del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 siempre que la entidad consultante cumpla los requisitos legales para ser considerada como una entidad privada de carácter social.

En caso de no cumplirse los mencionados requisitos, la actividad desarrollada por la entidad consultante tributará al tipo general del Impuesto, es decir, al 21 por ciento.

Por otra parte, la consultante podrá, si lo estima oportuno solicitar su calificación como entidad privada de carácter social a la Administración tributaria.

Debe recordarse, en todo caso, que dicho reconocimiento no es obligatorio a efectos de la aplicación de la exención, sino que lo es el cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 20.Uno.13º y en el artículo 20.Tres.

6.- Por otra parte, la aplicación de la exención a que se refiere el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, exige que se cumpla, igualmente, el requisito subjetivo de que sean prestadas por entidades privadas de carácter social en los términos señalados en los números anteriores de esta contestación.

Una vez cumplido el requisito subjetivo, quedaran exentas del Impuesto, las prestaciones de servicios que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura.

Por el contrario, otras exposiciones o manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo del supuesto de exención citado, en cuyo caso, quedarán grabados al tipo general del 21.

7.- 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.

Fuente: <http://petete.meh.es>