

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades art.5 , art.110 , art.111 , art.124.3

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTION-PLANTEADA	2
CONTESTACION-COMPLETA	2

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita art.5, art.110, art.111, art.124.3 de Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita RDL 20/2012 de 13 julio 2012. Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
Cita art.132.1.m de Dir. 112/2006 de 28 noviembre 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita Ley 49/2002 de 23 diciembre 2002. Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo
Cita art.6 de RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
Cita art.20.1.13, art.20.3, art.90.1, art.91.1.2.8 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

NUM-CONSULTA

V2083-16

ORGANO

SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA

13/05/2016

NORMATIVA

LIS, Ley 27/2014 arts: 110 y ss.

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante es una entidad deportiva, inscrita en el Registro de Entidades Deportivas de la Comunidad Valenciana, y constituida como una asociación privada sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica y capacidad de obrar propia.

Su actividad principal es la práctica del deporte de Waterpolo, mediante la contratación, en el régimen general de la seguridad social, de monitores que forman a los asociados en la práctica de dicho deporte. Los entrenamientos y la formación, tienen lugar en una piscina arrendada por el club deportivo.

Las distintas temporadas deportivas comienzan habitualmente en Septiembre de cada año, coincidiendo con el inicio del curso escolar, y finalizan en Julio del año siguiente.

Las fuentes de ingresos del club son las siguientes:

-Cuotas de los asociados que dan derecho al uso de las instalaciones arrendadas por el club y a la incorporación a los diferentes equipos y categorías que lo conforman, así como a recibir la formación y entrenamiento por parte de los monitores.

-Cuotas de los asociados por las que no se obtienen servicios a cambio y que en general corresponden a familiares de los participantes en los distintos equipos que conforman el Club.

-Derramas extraordinarias que se cobran a los participantes en torneos o competiciones que se realizan fuera del municipio, para compensar gastos de transporte y/o manutención y estancia.

-Patrocinios publicitarios de diferentes empresas.

-Venta de ropa deportiva y accesorios para la práctica del waterpolo que realiza el propio club, y en la que se obtiene un pequeño margen comercial.

Los gastos principales son:

-Los derivados de la contratación de los monitores.

-Los de arrendamiento de diferentes instalaciones deportivas para la práctica del deporte.

-Los de desplazamiento, manutención y estancia a distintos municipios en los que se realizan competiciones.

-Gastos diversos como las compras de la ropa deportiva para los socios, asesorías laborales y fiscales.

CUESTION-PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

1º) Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se podrían considerar exentos, los ingresos obtenidos en sus diferentes modalidades y cuál sería el tratamiento de los gastos principales.

2º) Cuáles tendrían la consideración de rentas exentas de las descritas en la consulta.

3º) Si en el ejercicio 2016 se modificara el período impositivo considerando como tal el comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de agosto del año siguiente, como se computaría el límite establecido en el artículo 124.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de la obligación de presentar declaración.

CONTESTACION-COMPLETA

RESPUESTA

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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, 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.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante de 19 de mayo de 2009, con número de referencia V1130/09), la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 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, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, 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 una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo 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 estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 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.#.

Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, ha suprimido según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física. Este tipo impositivo reducido se aplicaba siempre que tales servicios estuvieran directamente relacionados con dichas prácticas y no resultara aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992.

En este sentido, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), señala:

#5.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.

Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:

los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,

el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,

las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aerobio, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,

el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.#.

De la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, se deduce que en este caso, los servicios que presta la entidad consultante como club deportivo, son prestados a los usuarios de las instalaciones, personas físicas socios del club, por una entidad que podría tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 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 este mismo sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), 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.#.

En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo considera que:

a) Si la entidad consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. 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 señalados 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 todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno 13º de la Ley 37/1992, se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por la entidad consultante que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

Además como hemos señalado anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad.

b) En el caso de que la entidad consultante no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a las actividades que realice será el tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Igualmente, cuando dicha entidad, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, realice actividades que no se ajustaran a los requisitos anteriormente señalados para que les fuera aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

En este sentido, se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, por lo que respecta al objeto de la presente consulta, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de las cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones utilizadas por el club, la aplicación de tarifas reducidas o la posibilidad de adquirir abonos para el uso de las instalaciones deportivas así como la posibilidad de utilizar en exclusiva determinadas instalaciones deportivas.

- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por abonados como por no abonados.

- Alquiler de material deportivo y el alquiler de taquillas en los vestuarios.

- Inscripción en torneos y competiciones deportivos.

- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, por tanto, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del club a cambio del pago de una entrada, sin incluir el acceso a las instalaciones deportivas.

- Arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos a los de ser usados por personas físicas en la práctica de deporte o la educación física, como por ejemplo para explotar un servicio de restaurante o cafetería o una tienda de ropa deportiva, o bien para realizar eventos sociales.

- Venta de material deportivo, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios.

Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos, ni la entrada a los mismos, que tributarán al tipo general del 21 por ciento, si bien, la entrada a los espectáculos deportivos de carácter aficionado tributará al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.2, número 8º, de la Ley 37/1992.

En relación con las cantidades percibidas de los patrocinadores, en el caso de que se tratara de la realización por parte de la entidad consultante de prestaciones de servicios de publicidad para el denominado patrocinador, mediante la exhibición en carteles, vallas de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de aquél, dichas operaciones efectuadas por la referida entidad estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravadas al tipo impositivo general del 21 por ciento.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

(...)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública#.

Por su parte, la letra a) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En el presente caso, la consultante señala que es una entidad sin ánimo de lucro inscrita en el Registro de Entidades Deportivas correspondiente, por tanto, no le será de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos, sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo XIV del Título VIII de la LIS.

Así el artículo 9.3 de la LIS establece:

#(..) Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley.#

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

#(...)

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(...)

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.#

Por otra parte, el artículo 5 de la LIS, define actividad económica, así:

#1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...)#

En definitiva, las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas, siempre que procedan de la realización de su objeto o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, en la medida en que la entidad consultante realice actividades que determinen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5 de la LIS, las rentas derivadas de estas actividades estarían sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante señala que va a recibir ingresos derivados de las cuotas de los asociados por el uso de las instalaciones arrendadas al club, por servicios prestados por el club, patrocinios de empresas y venta de ropa deportiva.

De los datos que se derivan de la consultan, dichas actividades suponen la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, el artículo 111 de la LIS dispone:

#1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de esta Ley, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.#

El tipo de gravamen aplicable será el 25% con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 y en la disposición trigésimo cuarta, letra i), de la LIS.

Finalmente, en cuanto a las obligaciones de declaración de la entidad consultante, cabe remitirse a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 124 de la LIS en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas, en los siguientes términos:

"3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.#

En el caso de modificación de su período impositivo, si resultara un período impositivo inferior al año, deberá tener en cuenta esta circunstancia a los efectos del cálculo del límite previsto en la letra a) del apartado 3 del artículo 124 de la LIS.

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>