

ÍNDICE

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

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.132.1.m de Dir. 112/2006 de 28 noviembre 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
Cita art.5, art.110 de 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 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

NUM-CONSULTA

V4516-16

ORGANO

SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA

19/10/2016

NORMATIVA

Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, art: 5, 9 y 110.

Ley 37/1992, art: 4, 5 y 20.

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante es una asociación deportiva de cazadores, no acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, cuyo objeto social es la práctica del deporte de la caza, especialmente la caza menor. Sin perjuicio de lo anterior, el Club podrá practicar y favorecer otras disciplinas u modos de caza, teniendo entre sus fines los siguientes:

- La defensa, conservación y repoblación de la fauna local para proceder a su caza deportiva,
- La Creación, fomento y conservación de cotos de caza para la propagación de las especies cinegéticas para su caza deportiva.
- La custodia y guardería de terrenos y propiedades incluidas en el coto de la sociedad, así como su fauna.

Conviene con agricultores de la población la cesión gratuita de los derechos de caza que los mismos tienen sobre sus tierras, con el fin de constituir un coto de caza donde los asociados puedan desarrollar la actividad deportiva de la caza en exclusiva, no admitiendo la práctica de otras personas no socias. Dicho contrato de cesión está inscrito en la Consejería de Agricultura de la comunidad autónoma donde radica la asociación. En el contrato de cesión se establece una indemnización a los agricultores de 3 euros la hectárea como estimación de los daños que se pueden producir.

La asociación cuenta con dos trabajadores, uno encargado de la administración y otro con funciones de guarda y vigilancia del coto, para lo que cuenta con un vehículo adquirido por la asociación.

Las cuotas de los asociados sirven únicamente para cubrir los costes de la asociación.

La asociación no vende piezas que se caza ni organiza concursos deportivos.

El asociado no recibe ningún bien o servicio salvo el indicado de poder practicar la caza en el coto.

CUESTION-PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

Como entidad parcialmente exenta del Impuesto sobre Sociedades, si puede entenderse que la asociación no realiza actividad económica, por lo que sus cuotas estarían exentas de este impuesto.

En el caso de ser actividad económica, si el pago realizado a los agricultores tiene la consideración de gasto deducible para la asociación y si el agricultor debe emitir factura al respecto.

En el caso de tener la consideración de actividad económica, si las cuotas cobradas a los asociados estarían sujetas al IVA.

CONTESTACION-COMPLETA

RESPUESTA

Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante 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 asociación consultante, estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no derivan del ejercicio de una explotación económica en los términos definidos en el artículo 5 de la LIS. A este respecto, las cuotas satisfechas por los asociados, generalmente constituirán rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición. De los datos que se derivan de la consulta, parece que la entidad consultante no realiza una actividad económica en los términos del artículo 5 de la LIS, por lo que las cuotas recibidas de los asociados, estarían exentas de este impuesto.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone 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 apartado tres del mismo artículo 4 aclara que 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, apartados uno y dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que a los efectos de la misma se reputarán empresarios o profesionales “las personas o entidades que realicen actividades 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, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las asociaciones y otras entidades 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 tal actividad.

En consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la asociación consultante para sus asociados o para terceros, sin perjuicio del ámbito de la actividad que se pudiera encontrar exento de acuerdo con lo que se expone a continuación.

El artículo 20, apartado Uno, número 13º de la Ley 37/1992, 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, 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, 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, apartado 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.”.

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 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:

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) Por tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro, como puede ser el caso de la consultante, que pueda ser considerado 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 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Por el contrario, 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 impositivo general del Impuesto del 21 por ciento.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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>