

NUM-CONSULTA	V4632-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	02/11/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-13º y 14º, Tres
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una asociación de sin ánimo de lucro constituida en 2014 para la promoción de ciertos deporte y manifestaciones culturales de origen japonés. La consultante contratará a monitores para impartir cursos a los asociados. Se remunerará a los monitores con parte del dinero de las cuotas de los asociados.</p> <p>Cabe que alguno de los monitores forme parte de la Junta Directiva si bien no cobraría por este concepto sino sólo por los cursos impartidos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Exención de las cuotas pagadas por los asociados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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), estarán 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.</p> <p>2.- El artículo 20, apartado uno, número 12º, de la Ley 37/1992, dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:</p> <p>“12.º 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.</p> <p>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.</p> <p>La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.”.</p> <p>Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.l) 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</p>

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.l) 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.

De la breve descripción de hechos efectuada por el consultante no parece que sea de aplicación esta exención a la asociación para la promoción de los deportes y cultura de Japón.

3.- No obstante, el artículo 20.Uno.13º y 14º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone 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.

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.”.

Los citados supuestos de exención se corresponde con las letras m) y n) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto preceptúa 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. Y determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sea realizadas por organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.

4.- 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.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 otra parte, las prestaciones de servicios culturales realizadas por la asociación consultante, estarán igualmente exentas del impuesto siempre que la citada asociación tenga la consideración de entidad de Derecho Público o bien entidad o establecimiento privado de carácter social en los términos del citado artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto.

En relación con el cumplimiento de los referidos requisitos, la consultante debe tratarse de una organización sin fin de lucro de carácter cultural, cuyos cargos de Presidente y patronos son gratuitos y carecen de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que la gratuidad de los cargos establecida por la normativa del Impuesto para que una entidad tenga carácter social se corresponde con la letra b) del artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que establece:

“b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 21 de marzo de 2002, Zoological Society of London, Asunto C-267/00, falló como sigue:

“1) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en

especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

2) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo.”.

La jurisprudencia del Tribunal ha sido interpretada por este Centro Directivo en su contestación vinculante de 22 de marzo de 2010, número V0559-10, en la que se analizó si una fundación dedicada a la prestación de servicios culturales podía tener el carácter de entidad privada de carácter social en la medida que su dirección correspondía a un Director General en virtud de un contrato de alta dirección y que realizaba las funciones de dirección en lo referente a la gestión y a la administración de la misma.

En la referida contestación se concluyó que dicha fundación no cumplía con el requisito de gratuidad de los cargos de administración y gestión, en la medida que contaba con un Director General que, como señala la jurisprudencia del Tribunal, sin estar designado en los Estatutos ejercía efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptaba en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercía funciones superiores de control.

No obstante, el hecho de que, alguno de los miembros de la Junta Directiva que ejerce el cargo de presidente, patrono o representante legal de manera gratuita y careciendo de interés en los resultados económicos de la explotación, realice algún tipo de actividad derivada del ejercicio de su profesión en la asociación percibiendo una contraprestación por dichos servicios y sin gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios, no excluye la posibilidad de que la consultante pueda tener la condición de una entidad privada de carácter social cumplidos los requisitos del apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992

Lo anterior podría determinar, en su caso, la aplicación de las exenciones referidas en el artículo 20.Uno.13º y 14º de la Ley en las condiciones señaladas.

5.- 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.