

NUM-CONSULTA	V4955-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	15/11/2016
NORMATIVA	LIS Ley 27/2014 arts 5, 9.3.a), 110, 111 LIVA Ley 37/1992 art 20.uno.13º.e), 20.tres, 90.uno, 91
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es un club deportivo que ha solicitado la acreditación como entidad de carácter social ante la Agencia Tributaria. En el año 2015 ha firmado un contrato con el Ayuntamiento de la localidad para fomentar el deporte entre los jóvenes, consistente en el uso de las instalaciones a cambio de una cantidad fija mensual. El uso que se dará a las instalaciones será, exclusivamente, la práctica del deporte. Este servicio se compagina con otros realizados por el club en el cumplimiento de sus estatutos de formación.
CUESTION-PLANTEADA	Si la entidad consultante está exenta del Impuesto sobre Sociedades, al amparo del régimen de entidades parcialmente exentas. Si es aplicable la exención del artículo 20.uno.13º.e) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que los destinatarios finales del uso de las instalaciones para prácticas deportivas son personas físicas.
CONTESTACION-COMPLETA	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 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 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 entidad consultante señala que es una asociación privada, con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro. Al no ser una asociación declarada de utilidad pública, no le resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002. Por tanto, al ser una asociación sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta, sujeta al régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la LIS. De acuerdo con el artículo 110 de la LIS, la aplicación del régimen especial supone que 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, según el artículo 5 de la LIS “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 planteado, la asociación consultante tiene por objeto fomentar el deporte entre los jóvenes, apoyándose en el contrato firmado con el Ayuntamiento de la localidad, consistente en el uso de las instalaciones a cambio de una cantidad fija mensual. El uso que se dará a las instalaciones será, exclusivamente, la práctica del deporte. Este servicio se compagina con otros realizados por el **club** en el cumplimiento de sus estatutos de formación.

En el escrito de consulta no se facilita más información. Si la entidad realiza una actividad que suponga la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos en los términos señalados en el artículo 5 de la LIS, los ingresos derivados de esa actividad no estarían exentos del Impuesto sobre Sociedades y se deben integrar en la base imponible del período impositivo, la cual se determinará con arreglo a lo establecido en el artículo 111 de la LIS y el tipo impositivo aplicable será el 25% (artículo 29.1 y disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS).

En particular, el artículo 111 de la LIS establece lo siguiente:

“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.”

Con respecto a la obligación de declarar, el artículo 124 de la LIS establece lo siguiente:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el contribuyente podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente.

2. Los contribuyentes exentos a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de esta Ley no estarán obligados a declarar.

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 50.000 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.”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

PRIMERO.- El consultante es un **club** deportivo sin ánimo de lucro, que tiene solicitada su acreditación como entidad de carácter social. Tiene firmado un acuerdo con un Ayuntamiento para ceder el uso de sus instalaciones a jóvenes de la localidad con el exclusivo fin de ejercitar prácticas deportivas, a cambio de una cantidad fija mensual.

SEGUNDO.- 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 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 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.

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.”.

TERCERO.- 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.”.

CUARTO.- Con la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, parece que los servicios que presta la entidad consultante tienen como destinatarios a los usuarios de sus instalaciones y que la consultante es una entidad que, según manifiesta, reúne los requisitos para tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social.

Por otra parte, en el caso de cumplir dichos requisitos, la entidad consultante, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar, tal como manifiesta haber hecho, su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración Tributaria.

En cualquier caso, la sociedad consultante deberá cumplir con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social, para la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 en las condiciones señaladas

QUINTO.- En consecuencia con lo anterior, este Centro directivo le informa de lo siguiente:

a) Si la entidad consultante cumpliera los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, puede 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, quedaría 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.

Por último, el artículo 91 de la Ley 37/1992, que regula la aplicación

de tipos impositivos reducidos del Impuesto, según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, no contempla la aplicación del tipo impositivo reducido a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que se aplicaba anteriormente a tales servicios, cumpliendo determinados requisitos.

b) Por tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro que pueda ser considerada como una entidad o un establecimiento privado de carácter social, en virtud de 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 otra parte, en el caso de que dicha entidad, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, realizara 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 impositivo 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 del **club**, la aplicación de tarifas reducidas o la posibilidad de adquirir abonos para por 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.

- Arrendamiento de instalaciones deportivas con el fin de que las mismas sean usadas por personas físicas en la práctica de deporte, tanto si el servicio se presta directamente a las personas físicas que practican dicho deporte, como si se presta con cargo a un **club**, ayuntamiento o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas persona físicas que practican el deporte.

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

- 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, en ningún caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del **club** a no abonados 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 el servicio de

restaurante o cafetería o una tienda de deportes.

- 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 impositivo 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.

c) Finalmente, 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 impositivo aplicable a todas las actividades objeto de consulta sería el tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

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.