

Consulta Vinculante V0537-15, de 09 de febrero de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 609/2015

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Sociedad anónima constituida bajo el régimen de empresa mixta cuyo objeto consiste principalmente en la explotación de instalaciones deportivas, de recreo y de ocio. La sociedad cumpliría, en principio, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 para ser considerada como entidad de carácter social dado que, tal y como constará expresamente en sus estatutos, los beneficios eventualmente producidos no se repartirán, sino que se dedicarán a la actividad que constituye su objeto social, y los cargos de administradores son gratuitos. Consiguientemente, la única duda se suscita en cuanto al carácter lucrativo de la sociedad. Corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo «sin fin lucrativo». A este respecto el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. En cuanto a los requisitos de carácter objetivo, la exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del IVA, tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto. 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.

DESCRIPCIÓN

La consultante es una sociedad anónima constituida bajo el régimen de empresa mixta cuyo objeto consiste principalmente en la explotación de instalaciones deportivas, de recreo y de ocio.

Sus ingresos proceden fundamentalmente de las cuotas periódicas anuales de los abonados, entradas de acceso para no abonados, cuotas por utilización de instalaciones deportivas, arrendamiento de espacios, prestación de servicios de restauración y hostelería y subvenciones.

CUESTIÓN

Exención los servicios prestados por la consultante.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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 (LA LEY 11857/2006), 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.

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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.

2.- 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 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 (LA LEY 3625/1992) 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 consiguiente, los servicios de carácter deportivo prestados por la entidad consultante estarán exentos del Impuesto cuando se reúnan los requisitos previamente señalados.

Cabe recordar, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, que se podrá solicitar la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si se estimara 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 (LA LEY 3668/1992) (BOE de 30 de diciembre), en su reciente redacción dada por el Real Decreto 828/20013, de 25 de octubre (BOE de 26 de octubre), 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."

Según el planteamiento de la consulta y por lo que respecta al requisito subjetivo ahora analizado, se trata de dilucidar si la sociedad consultante, que reviste forma mercantil, se puede considerar como un organismo de carácter social, para la aplicación de la exención anteriormente descrita.

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad consultante cumpliría, en principio, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social dado que, tal y como constará expresamente en sus estatutos, los beneficios eventualmente producidos no se repartirán, sino que se dedicarán a la actividad que constituye su objeto social, y los cargos de administradores son gratuitos.

Consiguientemente, la única duda se suscita en cuanto al carácter lucrativo de la sociedad consultante. En principio, esta sociedad es una sociedad anónima por lo que, por la propia naturaleza de esta forma mercantil, una de sus características intrínsecas es la finalidad lucrativa. Sin embargo, en relación con estas cuestiones se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En su sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, Asunto C-174/00 (LA LEY 6209/2002), el Tribunal declara que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para determinar si un organismo actúa «sin fin lucrativo», debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades" y que "la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil". Además, insiste el Tribunal en que "el hecho de que la finalidad del organismo que puede obtener la exención del IVA constituye el criterio de apreciación para la concesión de dicha ventaja queda refrendado claramente por la mayoría de las demás versiones lingüísticas de dicho artículo."

El Tribunal considera que "corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo «sin fin lucrativo».

Cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias. Evidentemente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no prohíbe a los organismos que contempla cerrar el ejercicio con un saldo positivo. De lo contrario, como destaca en particular el Gobierno del Reino Unido, resultaría imposible para tales organismos crear reservas para sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras de sus instalaciones."

Se planteaba también si el carácter no lucrativo se podía mantener aun cuando el organismo en cuestión intentase obtener beneficios sistemáticamente. Dice el Tribunal al respecto que "como destaca el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, no son los beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final de un ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa «sin fin lucrativo»."

Por todo ello, el Tribunal viene a concluir que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa «sin fin lucrativo» aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits que después destina a la ejecución de sus prestaciones. La primera parte del requisito facultativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse de igual manera."

Este último precepto (artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión de la Sexta Directiva y actual artículo 133, letra a), de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006)) se corresponde con el apartado 1º del artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992). La disposición comunitaria dice textualmente que "los organismos de que se trate no deberán tener por objetivo la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas".

Esta previsión ha sido transpuesta al ordenamiento interno como se ha expuesto en el artículo 20.Tres.1º.

Es decir, el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. Si ambos conceptos son, por tanto, equivalentes, se puede concluir que el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la

consultante tiene un fin lucrativo material, sino solamente formal, por revestir la forma de sociedad anónima. Realmente carece de esta finalidad lucrativa y, por supuesto, actúa consecuentemente.

Tampoco debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de "organismos de carácter social". Dice el Tribunal en su sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest, Asunto C-498/03 (LA LEY 118236/2005) que "el término «organismo» es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro."

Todo ello implica que la sociedad consultante podría cumplir la condición de falta de carácter lucrativo contenida en el número 1º del apartado tres del artículo 20 cuando pueda probarse que no tiene por objetivo la consecución sistemática de beneficios.

3.- En segundo lugar, 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 (LA LEY 3625/1992) y 12 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992)), 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 (LA LEY 3625/1992) y 9 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

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.

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 (campo de golf, pista de tenis, pádel, squash, etc.) 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 o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas personas físicas que practican el deporte.

- Alquiler de material deportivo.

- Inscripción en torneos y competiciones deportivos.

- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte y los campus de verano para niños enfocados a la práctica del deporte, con independencia de que, de forma accesoria, se realicen actividades de ocio.

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 (LA LEY 3625/1992), 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 golf o la celebración de espectáculos deportivos.

- Servicios de restauración y hostelería.

- Reserva de chalets y carpas para la celebración de eventos y otros servicios sociales.

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

- Servicios de publicidad.

- Servicios de vigilancia.

4.- 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 (LA LEY 1914/2003).