

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V2403-22</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	18/11/2022
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 art. 20-Uno-12º

**Descripción de hechos** La consultante es una asociación deportiva sin ánimo de lucro que tiene por objeto, según sus estatutos sociales, el fomento y la práctica del deporte, así como desarrollar e impulsar entre sus asociados todo tipo de actividades sociales y culturales que contribuyan, junto con las deportivas, a la formación y progreso del individuo.

La consultante se financia principalmente mediante las cuotas periódicas abonadas por sus socios. Éstos, además satisfacen otras cantidades por la reserva y uso de las instalaciones deportivas, así como en los puntos de restauración por las consumiciones realizadas y por la compra de material en la tienda existente en las instalaciones. Asimismo, la consultante tiene otras fuentes de ingresos como son el arrendamiento, patrocinio, y otros servicios residuales.

Las cuotas sociales se destinan a la financiación del conjunto de actividades y servicios prestados a los socios, principal pero no exclusivamente deportivos.

**Cuestión planteada** Si, resultaría aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 a las cuotas sociales percibidas.

**Contestación completa** 1.- 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), establece 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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

2.- No obstante, el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“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.

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.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.”.

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.”.

A tal efecto 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 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 I) 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 I) 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, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 30 de julio de 2015, con número de referencia V2418-15, que la exención a que se refiere el artículo 132.1.I) 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, cuyo fin primordial sea la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y su representación frente a terceros que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En este sentido, el precepto 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 exige como uno de los requisitos para aplicar la citada exención que los objetivos de las entidades que se acojan a esta exención sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas. En ese sentido, el TEAC en su Resolución 6865/2003, de 14 Septiembre 2005, manifestó:

“En concreto, la ley cita una relación que debe entenderse cerrada y que comprende objetivos (que sean) exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizados para la consecución de sus finalidades específicas.

En nuestro caso, la entidad X únicamente podría acoger su actividad a la consecución de objetivos de carácter cívico, puesto que los restantes quedan muy alejados de su objeto tal como es definido en sus Estatutos.

A definir el contenido de este concepto jurídico indeterminado nos puede ayudar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 1999, en la que se indica que "es posible encontrar una referencia precisa del concepto de naturaleza cívica en el Derecho Comparado de los países de la CEE que en alguna medida han regulado la cuestión que nos ocupa y, concretamente, en las legislaciones fiscales del Reino Unido y Francia, en las que se **califican como cívicos los objetivos que tienen a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que se da mayor cohesión al tejido social, y, en consecuencia, cabe entender en nuestro caso como objetivos de naturaleza cívica los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad, y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutua**, como tiene declarado este Tribunal Central (...).

En esta Resolución el Tribunal estimó que procedía conceder la exención al reclamante (una sociedad recreativa) al entender que sus Estatutos pretendían la consecución de objetivos de naturaleza cívica, al enunciarse como objeto de la entidad la organización de clases, cursillos, certámenes y conferencias y procurar el fomento de su biblioteca.

También la Resolución TEAC de 21 de febrero 2001 concedió la exención a una entidad que realizaba actividades de promoción de cultura y deporte para sus miembros.

Nuestro Alto Tribunal también ha dedicado su atención a la cuestión que aquí estamos abordando. Para mejor comprensión de la cuestión que se nos plantea puede ser interesante acudir a algunas de las Sentencias dictadas por nuestro Tribunal Supremo. Así, la Sentencia de 11 de julio de 1999, consideró que la Asociación de ... de ..., **entidad de carácter privado cuyo fin es el fomento y promoción de representaciones musicales**, tenía **un objetivo de carácter cívico que justificaba la exención**. También la Sentencia de 21 de mayo de 2002 reconoce la exención a la Sociedad ... de ..., al entender que sus objetivos gozaban de carácter cívico. Según sus Estatutos sus objetivos son:

"esencialmente culturales, artísticos, literarios, benéficos y recreativos, siendo por lo tanto ajenos a todo acto o manifestación que se halle en contradicción con las reglas del decoro y con todo aquello que presuponga tendencias políticas o religiosas".

Igualmente en esta Sentencia el Alto Tribunal se extendía en la siguiente consideración:

**"actividades cívicas son aquellas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, de una región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social, e incluso la sana diversión y esparcimiento**. Dejamos fuera otros fines, que podrían encuadrarse perfectamente como cívicos, pero que al haber sido clasificados fiscalmente aparte de los estrictamente cívicos, no conviene mezclarlos, como ocurre con la asistencia social, la beneficencia, la filantropía, etc."

Del mismo modo, el TEAC, en su Resolución 2782/2004, de 15 marzo 2006, ha señalado:

"Debe tenerse en cuenta que, según la doctrina de esta Sala, las Actividades cívicas incluyen aquéllas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social e incluso la sana diversión y esparcimiento. Por eso, las sociedades cuyos objetivos sean de naturaleza recreativa son también indudablemente cívicas.

**En definitiva, que los objetivos de la asociación sean exclusivamente de naturaleza cívica constituye un concepto jurídico indeterminado concerniente al ejercicio de los valores de la ordenada y pacífica convivencia humana, dentro del marco de las exigencias sociales y del ordenamiento jurídico**.

**Desde esta definición de lo cívico, es indudable que la Asociación Gastronómica Comedor Colectivo es una asociación cívica encuadrable en el art. 8, apartado 1, ordinal 12º LIVA/1985, pues, según la expresada doctrina, comprende, incluso, a aquellas entidades cuya fundamental actividad se proyecta al logro de finalidades recreativas y de distracción incardinándose entre las de naturaleza cívica y las que cumplen el significado amplio que ha de atribuirse a este concepto jurídico indeterminado (ex argumento Sentencia de 27 de diciembre de 1999; recurso de casación núm. 2429/1995). Dentro del carácter casuístico que han de tener las resoluciones dictadas en esta clase de asuntos, pero dentro también de lo que son sus líneas generales, ya se señaló en Sentencia de 30 de abril de 1998 que **la circunstancia de no estar contenidas concreta y expresamente las actividades recreativas entre las enumeradas en los preceptos legales y reglamentarios aplicables, no puede ser motivo suficiente para denegar la exención, cuando concurren los restantes requisitos, si dichas actividades pueden razonablemente considerarse comprendidas -dentro del contexto de los fines concretos- en alguna otra genéricamente descrita como merecedora del beneficio fiscal, siempre que no pueda presumirse, con igual racionalidad, que ello elimina la ausencia de lucro**.**

El **carácter cívico** de la Asociación **no desaparece por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación**, pues esa es una nota

consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la acción cívica, cultural o recreativa que producen.”.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, la asociación consultante realizará operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto, anteriormente transcrito, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por lo tanto, en los términos expuestos, las cuotas satisfechas por los asociados a la consultante se encontrarían exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, aquellas operaciones realizadas, en su caso, por la consultante para los asociados por las que les facture un precio independiente de las cuotas fijadas en los estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de los servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente, resultando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que pueda resultar de aplicación otro supuesto de exención como el previsto en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

3.- 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.