

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0138-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	21/01/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-12º, 20-Tres-
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es una asociación sin ánimo de lucro que tiene como fines esenciales la promoción entre sus socios de toda clase de actividades artísticas, literarias, culturales, deportivas y recreativas y que tiene como principal fuente de financiación las cuotas satisfechas por los socios que son tanto cuotas de ingreso, como cuotas periódicas.
CUESTION-PLANTEADA	Posible sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de las referidas fuentes de financiación del consultante. Se solicita el reconocimiento del consultante como entidad de carácter social conforme al artículo 20.Tres de la Ley 37/1992.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), 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. 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.”.</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para las asociaciones que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un</p>

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, en cuyo caso dichas entregas y prestaciones de servicios quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En relación con las cuotas percibidas por el consultante, 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 a la consulta, 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 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 y según parece deducirse del escrito de consulta, 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 el 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.

3.- Por otra parte, en relación con la exigencia de que el prestador de los servicios sea una entidad privada de carácter social a las que se refiere el artículo 20, apartado tres, de la Ley del Impuesto para la posible aplicación de algunas de las exenciones previstas en el artículo 20 de dicha Ley, es conveniente destacar que dicha exigencia no resulta de aplicación a la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto.

No obstante sí resulta exigible que los servicios sean prestados por una entidad de carácter social en los términos señalados en el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 para la aplicación de las exenciones previstas, entre otros, en los ordinales 13º (servicios prestados a personas físicas para la práctica del deporte) y 14º (prestaciones de servicios de carácter cultural) del apartado Uno de dicho artículo 20.

En este sentido, el artículo 20.Tres de la 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.”.

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 31 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.”.

No obstante, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 5 de octubre de 2018, con número de referencia V2709-18, “la aplicación de la exención no requiere la previa obtención de la calificación como entidad de carácter social, sino el cumplimiento y vigencia de los requisitos y condiciones establecidos para ello en el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992. Cumplidos los requisitos anteriores por parte de la entidad, y tratándose de prestaciones de servicios deportivos incluidos en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, la prestación de servicios se encontrará sujeta y exenta. En consecuencia con lo anterior, las clases de judo, como actividad deportiva por los que la entidad percibe una contraprestación estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por lo tanto, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria otorgar la calificación de entidad privada de carácter social. No obstante, como se ha señalado, 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 referido artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, con independencia de la obtención de dicha calificación.

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.