CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM: 1654 (10/04/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.9º y 12º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una asociación con personalidad jurídica sin ánimo de lucro, que está legalmente reconocida e inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias y presta un servicio de enseñanza de música a sus asociados.

Consulta si dicha prestación de servicio podría estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- No es de aplicación la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 a la asociación consultante, ya que al desarrollar una actividad encaminada a beneficiar a sus propios asociados, no podemos afirmar que nos encontramos ante una actividad de carácter cívica. Por ello, las clases de música a sus asociados se encuentran sujetas y no exentas del IGIC.

- No teniendo la asociación consultante la consideración de ente de derecho público, ni de centro docente, conforme a lo establecido en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 únicamente estaría exenta del IGIC la prestación de servicio de enseñanza de música a los asociados, sí la asociación dispone de una autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de enseñanza o una homologación del curso de música que presta.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es una asociación con personalidad jurídica sin ánimo de lucro, que está legalmente reconocida e inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias y presta un servicio de enseñanza de música a sus asociados.

Consulta si dicha prestación de servicio podría estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) dispone:

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

12º. 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 exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que, además, 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."

El Tribunal Supremo ha afrontado en diversas sentencias los problemas que plantea la aplicación de esta exención respecto al el Impuesto sobre el Valor Añadido, que *mutatis mutandis* entendemos son aplicables en este caso. Así en sentencia de 22 de marzo de 2010 ha declarado:

> "*Este Tribunal Supremo, en las sentencias de 20 de enero de 1994 (apelación 1328/92) y 30 de abril de 1998 (apelación 2439/92), 2 de diciembre de 2004 (casación 5159/1999) y 14 de diciembre de 2005 (casación 1977/2001) entre las más recientes, exige los siguientes requisitos para la exención de referencia.*
>
> *a) Que se trate de prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes, efectuados directamente por la entidad a sus miembros, sin percibir contraprestación ninguna distinta de las cotizaciones eventualmente fijadas en sus estatutos.*

b) Que la entidad esté legalmente reconocida y carezca de finalidad lucrativa.

c) Que los objetivos de la Fundación sean exclusivamente de naturaleza cívica, lo que constituye un concepto jurídico indeterminado concerniente al ejercicio de los valores de una ordenada y pacífica convivencia humana, dentro del marco de las exigencias sociales y del ordenamiento jurídico.

d) Que las prestaciones de servicios respondan a la consecución de las finalidades específicas de la entidad.

e) Debe valorarse el conjunto de actividades de la entidad, debiendo tenerse en cuenta que el carácter predominante sea el cívico-cultural, sin más contrapartida económica que las cuotas de los socios -caso de que se hayan fijado- y sin propósito de beneficio económico alguno.

Dentro del carácter casuístico que inevitablemente han de tener las resoluciones dictadas en esta clase de asuntos, la circunstancia de que sus fines no estén contenidos, concreta y expresamente, entre los enumerados en los preceptos legales y reglamentarios aplicables no puede ser motivo suficiente para denegar la exención cuando concurran los restantes requisitos, si sus actividades pueden razonablemente considerarse comprendidas --dentro del contexto de los fines concretos-- en alguna otra genéricamente descrita como merecedora del beneficio fiscal, siempre que pueda presumirse, con igual racionalidad, que ello elimina la finalidad de lucro. (...)"

Particular interés merece también la sentencia de 21 de mayo de 2002 en la que se señala:

"Actividades cívicas son aquellas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre si 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 el esparcimiento. Dejamos fuera otros fines, que podrían encuadrarse perfectamente como cívicos, pero que al haber estado clasificados fiscalmente aparte de los estrictamente cívicos, no conviene mezclarlos, como ocurre con al asistencia social, la beneficencia, la filantropía, etc…"

Con mayor precisión la Sentencia de de 11 de junio de 2004 ha declarado en relación con el concepto de actividad cívica:

"Ciertamente esta Sala ha declarado que cuando la sociedad solicitante desarrolla una actividad encaminada a beneficiar a su propios socios, siendo precisamente el beneficio de los interesados asociados lo que se persigue, no podemos afirmar que nos encontramos ante una actividad de carácter cívica".

Resumiendo la doctrina jurisprudencial, podemos dejar sentado que la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 sería aplicable a la asociación consultante en la medida en que cumpla simultáneamente estos cuatro requisitos:

a) Que las operaciones que la asociación realice a sus socios constituyan prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes.

b) Que las haga sin percibir contraprestación distinta de las cotizaciones eventualmente fijadas en sus estatutos.

c) Que la asociación esté legalmente reconocida y carezca de finalidad lucrativa.

d) Que los objetivos de la asociación sean exclusivamente de naturaleza cívica.

Si del plano de la doctrina jurisprudencial descendemos al examen de los Estatutos aportados, observamos que los tres primeros requisitos se cumplen en este caso, con lo cual donde se plantea la cuestión es en cuanto a si los objetivos de la asociación son exclusivamente de naturaleza cívica.

A juicio de esta Dirección General, este requisito no lo cumple la asociación consultante en la medida en que su fin estatutario principal es "*la gestión y el mantenimiento de una Banda de Música" (*artículo 2.b) de los Estatutos Sociales), puesto que se recalca que la Banda de Música es la *"piedra angular de todas las actividades a organizar".* Debe señalarse que el artículo 43 de los Estatutos Sociales dispone como uno de los deberes de los músicos integrantes de la Banda de Música el tener la consideración de socios numerarios.

Se trata de un fin estatutario que no tiene un carácter cívico con proyección al exterior, es decir hacia la ciudadanía en general, pues nos encontramos ante una asociación que en realidad, como bien se señala en los Estatutos Sociales al expresar que es la piedra angular, pretende ordenar la actividad de una Banda de Música, que además únicamente puede ser formada por asociados.

Siendo este el objeto-fin de la asociación, el cual, por sus propias características, denota un carácter excluyente con relación a los no socios, hay que entender, de acuerdo con la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2004, que no nos encontramos ante una actividad de carácter cívica en el sentido a que se refiere el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

TERCERO.- Aunque no haya sido objeto de consulta, habrá que analizar si las clases de música a sus asociados podría encontrarse exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, puesto que la exención recogida en el artículo 50.Uno.10º no resulta aplicable al referirse a servicios de enseñanza prestados por personas físicas.

El citado artículo 50.Uno.9º dispone:

"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)

9º. Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Del primer párrafo del citado número 9º se desprende que la aplicación efectiva de la exención está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

Objetivo: debe tratarse de prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional.

Subjetivo: los servicios que constituyen el requisito objetivo deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichos servicios.

Tratándose de una entidad de Derecho público, la realización de cualquiera de las citadas prestaciones de servicios se encuentra exenta del IGIC.

Tratándose de una entidad privada, las prestaciones de servicios están exentas siempre y cuando se encuentre autorizada para el ejercicio de las mismas.

Cuestión importante es decidir qué se entiende por "entidades privadas autorizadas". El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, utiliza tres términos: la citada "entidades privadas autorizadas", "empresas docentes o educativas*"* y "centros docentes".

Pues bien, de la conjunción de estos términos se concluye que los servicios deben ser prestados por centros docentes o por empresas educativas autorizadas.

Por centros docentes hay que considerar los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito de que los mencionados centros docentes se encuentren registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por empresas educativas autorizadas hay que entender aquellas que, no teniendo la consideración de centro docente, están autorizadas al ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en el primer párrafo del número 9º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Esta autorización puede ser general, es decir referida a la propia empresa, como particular, por ejemplo para un curso concreto que pueda efectuar la empresa.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

- No es de aplicación la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 a la asociación consultante, ya que al desarrollar una actividad encaminada a beneficiar a sus propios asociados, no podemos afirmar que nos encontramos ante una actividad de carácter cívica. Por ello, las clases de música a sus asociados se encuentran sujetas y no exentas del IGIC.

- No teniendo la asociación consultante la consideración de ente de derecho público, ni de centro docente, conforme a lo establecido en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 únicamente estaría exenta del IGIC la prestación de servicio de enseñanza de música a los asociados, sí la asociación dispone de una autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de enseñanza o una homologación del curso de música que presta.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de abril de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván