CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1850 (26/09/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 50.Uno.12º y 13º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º.a) Ley 20/1991 Art. 34 Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principal objeto servir de lugar de reunión, ocio y recreo, incluyendo la práctica deportiva, de sus socios así como la organización de conferencias y otros actos culturales. Sus recursos económicos provienen de las cuotas fijadas en los estatutos sociales y de las contraprestaciones que abonan los socios por alquiler de taquillas, servicios de restaurante, celebración de bodas o similares, asistencia a fiestas, y por alquiler de salones para eventos privados. Consulta la tributación en el IGIC de sus operaciones y, en particular, si resulta aplicable la regla de la prorrata.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que la asociación sin ánimo de lucro consultante presta directamente a sus socios y cuya contraprestación son las cuotas fijadas en los estatutos sociales.

- No se encuentran exentos del IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento: los servicios de restaurante, organización y celebración de eventos y de alquiler de salones, puesto que su contraprestación es distinta de la cuota de socio.

- Tampoco gozan de exención en el Impuesto, estando sometidos al tipo de gravamen del 7 por ciento: los servicios relacionados con la práctica del deporte, tales como la cesión del uso de instalaciones deportivas, alquiler de taquillas, etc., por no disponer la asociación consultante del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- La asociación consultante deberá determinar, aplicando un criterio razonable y homogéneo de imputación, cuál es la parte proporcional de las cuotas estatutarias que destina a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismas exentas del IGIC al amparo de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, y cuál es la que corresponde a las prestaciones de servicios que no gozan de exención, debiendo respecto de esta última parte de las cuotas de socio practicar la oportuna repercusión del Impuesto.

- La consultante realiza actividades que constituyen dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional:

a) El primer sector está constituido por la actividad asociativa, que comprende el conjunto de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas, exentas del IGIC de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

La asociación consultante no tendrá derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en el ejercicio de esta actividad, sin que sea de aplicación la regla de la prorrata.

b) El otro sector corresponde a las actividades de restaurante, organización y celebración de eventos, deportivas y/o de gestión de instalaciones deportivas, y de alquiler de salones, sujetas sin exención al IGIC.

La totalidad de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, son susceptibles de deducción, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio de este derecho recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- Debe aplicarse la prorrata general en relación con las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la asociación sin ánimo de lucro consultante.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principal objeto servir de lugar de reunión, ocio y recreo, incluyendo la práctica deportiva, de sus socios así como la organización de conferencias y otros actos culturales. Sus recursos económicos provienen de las cuotas fijadas en los estatutos sociales y de las contraprestaciones que abonan los socios por alquiler de taquillas, servicios de restaurante, celebración de bodas o similares, asistencia a fiestas, y por alquiler de salones para eventos privados. Consulta la tributación en el IGIC de sus operaciones y, en particular, si resulta aplicable la regla de la prorrata.

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 (el subrayado es nuestro):

> "*Uno. Están exentos 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 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."*

Conforme con este precepto, estarán exentas del IGIC las prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes, realizadas por la asociación consultante que tengan como destinatarios directos sus socios y cuya contraprestación esté fijada en los estatutos sociales, siempre que además, se cumplan los siguientes requisitos subjetivos:

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

b) Que los objetivos de la asociación sean de naturaleza cívica.

Atendiendo a los datos aportados, la asociación consultante está legalmente reconocida y no tiene ánimo de lucro. Faltaría analizar si sus objetivos son de naturaleza cívica.

El Tribunal Supremo ha afrontado en múltiples sentencias los problemas que plantea la aplicación de esta exención respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), que *mutatis mutandis* entendemos son aplicables en este caso. En tales sentencias se establece que debe entenderse por actividades cívicas lo siguiente (por todas la sentencia de 15 de julio de 2009, recurso de casación n.º 9686/2003, que hace referencia a sentencia de 21 de mayo de 2002):

"*actividades cívicas son aquellas que tiene por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de un ciudad, región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social, e incluso la sana diversión u 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*.".

Con arreglo a este criterio jurisprudencial, en principio, podríamos concluir que la asociación consultante tiene unos objetivos de carácter cívico dado que su actividad se proyecta al logro de finalidades recreativas y de distracción. La cuestión es si la circunstancia de que esa actividad se dirija exclusivamente a sus socios puede suponer la pérdida del carácter cívico de los objetivos de la asociación.

A este respecto es constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo que señala que el carácter cívico no desaparece por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades, pues es una nota consustancial a todas las asociaciones y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la acción cívica, cultural o recreativa que producen (véanse, entre otras, sentencia de 2 de diciembre de 2004 (recurso de casación 5195/1999), sentencia de 15 de julio de 2002 (recurso de casación 5560/1997), sentencia de 26 de septiembre de 2005 (recurso de casación 1768/2000).

Por todo ello, cabe afirmar que se encuentran exentas del IGIC, por aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que la asociación consultante presta directamente a sus socios y cuya contraprestación es la cuota fijada en los estatutos sociales.

No obstante, debe advertirse que esta exención no alcanza a la cesión del uso de instalaciones deportivas. En su caso, estos servicios, así como cualesquiera otros relacionados con la práctica del deporte que la asociación consultante pudiera prestar, sea con cargo a las cuotas sociales o mediante cualquier otra contraprestación -el alquiler de taquillas, por ejemplo-, únicamente podrían beneficiarse de la exención regulada en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, y no de la que nos ocupa, siempre que la asociación tuviera el reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, que a tenor de lo señalado en el escrito de consulta, no es el caso.

El citado artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, establece:

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

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 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 Paraolímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

La regulación de entidad o establecimiento de carácter social se encuentra recogida en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012.

De acuerdo con lo expuesto, la asociación consultante deberá determinar, aplicando un criterio razonable y homogéneo de imputación, cuál es la parte proporcional de las cuotas estatutarias que destina a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismas exentas del IGIC al amparo de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, y cuál es la que corresponde a las prestaciones de servicios que no gozan de exención, debiendo respecto de esta última parte de las cuotas de socio practicar la oportuna repercusión del Impuesto.

Por otra parte, y con independencia de lo anterior, la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 tampoco resulta aplicable a los servicios de restaurante, organización de bodas o similares, ni al alquiler de salones para la celebración de eventos privados, puesto que su contraprestación es distinta de la cuota de socio.

En todo caso será aplicable a las operaciones sujetas y no exentas al IGIC que efectúa la asociación consultante el tipo general del 7 por ciento previsto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, que dispone:

"*1.En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:*

(….)

d) El tipo general del 7 por 100, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

A continuación procedemos a analizar si la asociación sin ánimo de lucro consultante realiza actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional así como el régimen o regímenes de deducción aplicables.

El artículo 34 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada uno de ellos.

(...)

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 37, números 2 y siguientes, de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones. A tal fin, se computarán las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y se considerará que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura y ganadería o en el régimen especial de los comerciantes minoristas.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

(...)

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, junto con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en la letra a'),se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura y ganadería, de las operaciones con oro de inversión y las actividades realizadas por comerciantes minoristas que resulten exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.1.27) de esta Ley, así como aquellas a las que sea de aplicación el régimen especial del comerciante minorista. (...)"

La referencia al artículo 10.1.27º debe entenderse efectuada, desde el día 1 de julio de 2012, al artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Las actividades económicas que desarrolla la asociación consultante conforman dos sectores diferenciados:

- El primer sector está constituido por la actividad asociativa, que comprende el conjunto de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas exentas del IGIC de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

- El otro sector corresponde a las actividades de restaurante, organización de eventos, deportivas y/o de gestión de instalaciones deportivas, y de alquiler de salones. Se trata de dos actividades encuadradas en distintos grupos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) pero, como expondremos a continuación, con el mismo régimen de deducción.

Como hemos visto, de acuerdo con el artículo 34.1 de la Ley 20/1991, la realización de actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional comporta que la consultante deba aplicar con independencia el régimen de deducción respecto de cada uno de ellos. Para determinar cuál es cada uno de estos regímenes de deducción debemos acudir a lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a), ambos de la Ley 20/1991:

a) Actividad asociativa

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en*

la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."

Por su parte, el citado artículo 29.4, en sus apartados 1º.a) establece:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º. Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario. (...)"

Como ya hemos señalado, la totalidad de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas que realiza la entidad consultante en el desarrollo de esta actividad se encuentran exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012. Nos encontramos ante una exención "*limitada*", que, de acuerdo con lo establecido en los artículos transcritos, no da derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas por el sujeto pasivo en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en el ejercicio de esta actividad.

En lo que respecta a la regla de la prorrata, hemos de estar a las previsiones contenidas en el artículo 35 de la Ley 20/1991:

"*La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho*."

En virtud de este precepto, en este sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional de la consultante no es de aplicación la regla de la prorrata.

b) <u>Actividades de restaurante, organización y celebración de eventos, deportivas y/o de gestión de instalaciones deportivas, y de alquiler de salones</u>

El conjunto de las operaciones realizadas en el ejercicio de estas actividades están sujetas sin exención al IGIC, Por ello, al amparo de lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 transcritos con anterioridad, la asociación sin ánimo de lucro consultante podrá deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Y puesto que la totalidad de las operaciones realizadas en este sector diferenciado dan derecho a la deducción, tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, que, como hemos visto, requiere la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y de operaciones que no dan derecho a la deducción.

Por último, y en lo que respecta a las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la asociación consultante, debemos señalar que sí debería aplicarse la prorrata general, conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, transcrito con anterioridad.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que la asociación sin ánimo de lucro consultante presta directamente a sus socios y cuya contraprestación son las cuotas fijadas en los estatutos sociales.

- No se encuentran exentos del IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento: los servicios de restaurante, organización y celebración de eventos y de alquiler de salones, puesto que su contraprestación es distinta de la cuota de socio.

- Tampoco gozan de exención en el Impuesto, estando sometidos al tipo de gravamen del 7 por ciento: los servicios relacionados con la práctica del deporte, tales como la cesión del uso de instalaciones deportivas, alquiler de taquillas, etc., por no disponer la asociación consultante del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- La asociación consultante deberá determinar, aplicando un criterio razonable y homogéneo de imputación, cuál es la parte proporcional de las cuotas estatutarias que destina a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismas exentas del IGIC al amparo de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, y cuál es la que corresponde a las prestaciones de servicios que no gozan de exención, debiendo respecto de esta última parte de las cuotas de socio practicar la oportuna repercusión del Impuesto.

- La consultante realiza actividades que constituyen dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional:

a) El primer sector está constituido por la actividad asociativa, que comprende el conjunto de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas, exentas del IGIC de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

La asociación consultante no tendrá derecho a la deducción, en ningún porcentaje, de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en el ejercicio de esta actividad, sin que sea de aplicación la regla de la prorrata.

b) El otro sector corresponde a las actividades de restaurante, organización y celebración de eventos, deportivas y/o de gestión de instalaciones deportivas, y de alquiler de salones, sujetas sin exención al IGIC.

La totalidad de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las operaciones que conforman este sector diferenciado, son susceptibles de deducción, siempre y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos para el ejercicio de este derecho recogidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- Debe aplicarse la prorrata general en relación con las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la asociación sin ánimo de lucro consultante.

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, 26 de septiembre de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González