Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

LA PRESENTE CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA 1776 DE 9 DE MAYO DE 2016

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1809 (15/12/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 50.Uno. 12º, 13º, 18º.k).b') y 27º Ley 4/2012 Art. 50.Dos Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.b) Ley 4/2012 Arts. 28.1, 29.4, 34 y 35 Ley 20/1991 Art. 1 Reglamento de gestión.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principal objeto y finalidad fomentar el deporte del golf y desarrolla las siguientes actividades mediante contraprestación económica:

- Cobro de las cuotas de asociados mensuales por la pertenencia a la asociación, así como de sus familiares.

- Cobro del derecho de juego a socios, invitados de socios y no residentes por jugar al golf, haciendo uso del campo de golf propiedad del Club para la práctica deportiva.

- Canon por uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales a socios y no socios.

- Canon por uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte a socios y no socios.

- Canon por participar en competiciones deportivas.

- Canon por el uso de la guardería del club para custodia de los hijos de socios e invitados mientras practican sus padres o tutores el golf en las instalaciones.

- Servicio de restaurante y cafetería para socios, invitados de socios y no residentes que hayan hecho uso de las instalaciones deportivas.

- Derechos de entrada al club por la adquisición de un participación social.

- Cobro de una cantidad a cuenta para la consumición en el Bar – Restaurante, con una validez de uso de un año, y cuyo término de la validez dejará de estar disponible para su consumición el socio pasando a ser ingreso para el Club.

- Ingresos derivados de la venta de material deportivo en la tienda del Club.

- Ingresos por patrocinio de eventos deportivos.

- Ingresos por la venta de agua sobrante del uso propio para riego del campo.

Consulta textualmente lo siguiente:

¿Qué servicios de los descritos anteriormente estarían sujetos y exentos de IGIC?

¿Qué servicios de los descritos anteriormente estarían sujetos y no exentos de IGIC?

¿Qué régimen de deducibilidad sobre las cuotas soportadas habría de aplicarse?

¿Se han de considerar las actividades desarrolladas como accesorias a la principal?

¿Alguna de las actividades se debe considerar como actividad diferenciada?

¿Qué tipo de prorrata debe aplicar?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A) Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 a los servicios y las entregas de bienes accesorias a los mismos, prestados por la asociación consultante a sus miembros, por tener el objeto de la asociación naturaleza cívica, siempre y cuando la contraprestación de tales servicios se encuentren fijadas en sus estatutos. La exención prevista en el citado precepto no resulta aplicable a las prestaciones de servicios de práctica del deporte.

B) No resulta de aplicación a la transmisión de participaciones sociales la exención prevista en el artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012.

C) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, se encuentran sujetas y no exentas del IGIC, con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, tributando al tipo general del 7 por ciento, las siguientes operaciones:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

D) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social otorgado por el órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, se encuentran sujetos y exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012 y con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, los siguientes servicios cuyo Impuesto se devengue a partir de la fecha de la solicitud de tal reconocimiento:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

E) Están sujetas y no exentas al IGIC, con independencia de que la asociación consultante disponga o no del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter

social y con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, las siguientes operaciones, tributando al tipo general del 7 por ciento:

- Servicio de guardería.

- Servicio de restaurante y cafetería.

- Derecho de entrada a la asociación consultante por la adquisición de una participación social.

- Abono de cantidad a cuenta para la consumición en el bar–restaurante,

- Servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos.

F) De disponer la asociación consultante de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua se encontraría sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012. Caso de no disponer de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua estaría sujeta y no exenta al IGIC. La entrega de agua tributaría al tipo cero.

G) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformaría tres sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado de la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua), por otra parte la actividad asociativa y, por último, el sector diferenciado integrado por el resto de las actividades distintas a la comercial y asociativa que desarrolla la asociación consultante.

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial. En ningún caso, la actividad comercial puede disponer de la consideración de actividad accesoria de la actividad de servicio de la práctica del deporte o educación física, que supondría aplicar el mismo régimen de deducción que la citada actividad de servicio, puesto que se configura como un sector diferenciado y ello implica aplicar con independencia su régimen de deducción.

En el sector diferenciado que corresponde con la actividad asociativa no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tal actividad.

En el sector diferenciado que integra el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante, exceptuada la comercial y la asociativa, tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

H) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento

deportivo de carácter social y no tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformaría dos sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado conformado por la actividad asociativa, resultando aplicable el régimen de deducción señalado en la letra G) anterior; y, por otra parte, el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante, incluida la comercial, reiterándose lo señalado en la letra G) anterior.

La asociación consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

I) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformarían tres sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado integrado por la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua) por la que tiene la consideración de comerciante minorista; por otra parte, el sector diferenciado integrado por la actividad deportiva y la actividad asociativa, y, por último, el resto de las actividades distintas a que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería y publicidad).

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva y la asociativa tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad deportiva.

En el sector diferenciado que integraría el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería y publicidad) tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose 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 tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

J) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no dispone de la consideración de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conforman dos sectores diferenciados. Por una parte, la actividad deportiva y la asociativa y, por otra parte, el resto de las actividades distintas que desarrolla.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva y asociativa no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría el resto de las actividades que desarrolla la

asociación consultante tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

LA PRESENTE CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA 1776 DE 9 DE MAYO DE 2016

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principal objeto y finalidad fomentar el deporte del golf y desarrolla las siguientes actividades mediante contraprestación económica:

- Cobro de las cuotas de asociados mensuales por la pertenencia a la asociación, así como de sus familiares.

- Cobro del derecho de juego a socios, invitados de socios y no residentes por jugar al golf, haciendo uso del campo de golf propiedad del Club para la práctica deportiva.

- Canon por uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales a socios y no socios.

- Canon por uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte a socios y no socios.

- Canon por participar en competiciones deportivas.

- Canon por el uso de la guardería del club para custodia de los hijos de socios e invitados mientras practican sus padres o tutores el golf en las instalaciones.

- Servicio de restaurante y cafetería para socios, invitados de socios y no residentes que hayan hecho uso de las instalaciones deportivas.

- Derechos de entrada al club por la adquisición de un participación social.

- Cobro de una cantidad a cuenta para la consumición en el Bar – Restaurante, con una validez de uso de un año, y cuyo término de la validez dejará de estar disponible para su consumición el socio pasando a ser ingreso para el Club.

- Ingresos derivados de la venta de material deportivo en la tienda del Club.

- Ingresos por patrocinio de eventos deportivos.

- Ingresos por la venta de agua sobrante del uso propio para riego del campo.

Consulta textualmente lo siguiente:

¿Qué servicios de los descritos anteriormente estarían sujetos y exentos de IGIC?

¿Qué servicios de los descritos anteriormente estarían sujetos y no exentos de IGIC?

¿Qué régimen de deducibilidad sobre las cuotas soportadas habría de aplicarse?

¿Se han de considerar las actividades desarrolladas como accesorias a la principal?

¿Alguna de las actividades se debe considerar como actividad diferenciada?

¿Qué tipo de prorrata debe aplicar?

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 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 éste precepto, estarán exentas del IGIC las prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes, que realice la asociación consultante, que tengan como destinatario a 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.

Conforme a los datos aportados la asociación está legalmente reconocida e inscrita en el Registro de Entidades Deportivas de Canarias y, conforme al artículo 2 de los estatutos sociales, no tiene ánimo de lucro.

La naturaleza de entidad sin ánimo de lucro de la asociación consultante se manifiesta igualmente en los artículos 77 y 78 de los estatutos sociales (aportados con la petición de emisión de consulta vinculante), integrados en la regulación del régimen económico y financiero, cuando se dispone que los beneficios derivados de los resultados económicos que puedan producir los actos deportivos dirigidos al público deberán aplicarse exclusivamente al fomento y desarrollo de las actividades deportivas de la asociación consultante, o que el producto obtenido de la enajenación de las instalaciones deportivas o de los terrenos en que se encuentren deberá invertirse en la adquisición, construcción o mejora de bienes de la asociación consultante.

Solamente falta analizar que los objetivos de la asociación consultante sean de naturaleza cívica.

El artículo 2.1 de los estatutos sociales de la asociación consultante dispone:

"*El Club tiene por principal objeto y finalidad fomentar el deporte del golf, sin ánimo de lucro, así como proporcionar a sus socios un centro que le sirva de reunión y recreo, (...)*"

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 pías, 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 del Tribunal Supremo podemos 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.

Ahora bien, el artículo 25 de los citados Estatutos Sociales dispone:

"*Los socios pueden invitar, sin asiduidad, a personas ajenas al Club a visitar el edificio, siendo preceptiva la inscripción en el Libro de Visitas. No queda comprendido en este derecho la invitación a estas personas a asistir a fiestas y espectáculos, ni a tomar parte en el recreo de la misma, ni a usar de las instalaciones deportivas."*

En el Reglamento de Régimen Interior, en el apartado de "*Invitados de Socios*", se expresa que las invitaciones serán excepcionales (no más de tres anuales para el mismo invitado), aunque entendemos que al contrario de lo establecido en el artículo 25 de los Estatutos Sociales, se permite usar las instalaciones deportivas a los invitados no residentes (en ningún caso a los invitados residentes).

Por último, el artículo 28 de los Estatutos Sociales dispone:

"*Para la identificación de los Socios y sus familiares dentro del Club y ante los empleados de la misma, deberán proveerse unos y otros del carnet o tarjeta correspondiente, expedida por Secretaría, sin cuyo documento podrá serle denegada la entrada al Club, salvo que se identifique y pueda comprobarse su cualidad de socio o familiar."*

La cuestión es determinar si el fin estatutario de "*proporcionar a sus socios un centro que les sirva…"* para desarrollar una serie de actividades de carácter deportivo y/o recreativo, domicilio social que además formalmente se blinda a los no socios mediante el control de acceso y permanencia, como señala el artículo 28 de sus Estatutos Sociales, y la imposibilidad de que los no socios tengan derecho a disfrutar de las instalaciones deportivas o asistir a

fiestas o espectáculos (artículo 25 de los Estatutos Sociales), supone la pérdida de carácter cívico de los objetivos de la asociación consultante.

Pues bien, 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).

Sentada la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, analicemos el supuesto de exención recogido en el artículo 50.Uno.13º del mismo cuerpo legal que dispone lo siguiente:

"*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 Paralímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social."

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

La exención prevista en este precepto exige el cumplimiento conjunto de un requisito objetivo y un doble requisito subjetivo:

Requisito objetivo: debe tratarse de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física. En ningún caso, la exención resulta a aplicable a operaciones que disponen de la consideración de entregas de bienes, ni a los espectáculos deportivos.

Requisitos subjetivos: el destinatario del servicio debe ser una persona física. Este primer requisito subjetivo se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física. El segundo requisito subjetivo implica que el prestador del servicio tiene que ser alguna de las personas o entidades que expresamente contempla las letras a) a e) del citado artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012.

La asociación consultante es una asociación sin ánimo de lucro que tiene como uno de sus objetivos fomentar el deporte del golf, estando inscrita en el Registro de Entidades Deportivas de Canarias, por lo que los servicios prestados a personas físicas directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física únicamente se encontrarían

exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, si dispone de la consideración de entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social.

El concepto de entidad o establecimiento de carácter social, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 que dispone:

"*Dos.- A efectos de lo dispuesto en el número anterior se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:*

1º.- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º.- Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º.- 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número Uno, apartados 8º y 13º del presente artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento surtirá efectos desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención."

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra recogido en el artículo 1 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), que dispone:

"*Artículo 1.- Reconocimiento del carácter social de determinadas entidades o establecimientos.*

1. Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición a la Administración Tributaria Canaria.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos.

2. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será de tres meses, debiendo entenderse desestimado el reconocimiento por haber vencido este plazo sin que se haya notificado resolución expresa."

Debe destacarse dos circunstancias:

- Si la asociación consultante obtiene el reconocimiento administrativo de la Agencia Tributaria Canaria (competente para resolver las solicitudes) de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, los efectos del mismo (exención, en este caso, de los servicios relacionados con la práctica del deporte o la educación física efectuados por la asociación consultante) únicamente son aplicables a los servicios cuyo Impuesto se devengue a partir de la fecha de la solicitud. Por tanto, los servicios relacionados con la práctica del deporte o educación física cuyo Impuesto se haya devengado con anterioridad a dicha fecha no podrán disfrutar en ningún caso de la exención prevista en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012.

- La eficacia de dicho reconocimiento queda subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, fundamentan la exención.

Llegados a este punto, debemos analizar la consulta efectuada partiendo de dos situaciones: que la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y de que sí dispone del tal reconocimiento administrativo.

- Cobro de las cuotas de asociados mensuales por la pertenencia a la asociación, así como de sus familiares.

Como antes ya se ha expuesto, el artículo 2.1 de los Estatutos Sociales dispone "*El Club tiene por principal objeto y finalidad fomentar el deporte del golf, sin ánimo de lucro, así como proporcionar a sus socios un centro que le sirva de reunión y recreo, (...)*". Este centro directivo estima que de forma diáfana los estatutos sociales de la asociación consultante diferencian los dos grandes objetivos: por un lado fomentar el deporte del golf y, por otro lado, proporcionar un lugar que sirva de centro de reunión y recreo. Pues bien, la cuota de los asociados que se analiza en este apartado retribuye exclusivamente el objetivo de servir de centro de reunión y recreo. La contraprestación correspondiente a la práctica del deporte del golf (que se analiza en el apartado siguiente) se configura como un derecho económico diferente como claramente expone la asociación consultante en su escrito de petición de emisión de consulta vinculante.

Derivado de ello, no sería de aplicación la exención contenida en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, pues no se trata propiamente de la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física, con independencia de que la asociación consultante disponga o no de la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

Sí resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, al tratarse de la contraprestación, fijada estatutariamente, de una prestación de servicio efectuada en favor de sus miembros por la asociación consultante que tiene unos objetivos de carácter cívico.

Cierto es que no solo la cuota retribuye el servicio prestado al miembro sino también a sus familiares. En este sentido, debemos considerar que a la parte de la cuota correspondiente

a los familiares le sería también aplicable la exención que nos ocupa siempre y cuando estén integrados en las tarjetas familiares a que se refiere el artículo 29 de los estatutos sociales.

- Cobro del derecho de juego a socios, invitados de socios y no residentes por jugar al golf, haciendo uso del campo de golf propiedad del Club para la práctica deportiva.

Se trata de la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física.

Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el derecho de juego exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o invitados de socios y no residentes. El tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto 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."*

Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el derecho de juego exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o invitados de socios y no residentes, siempre y cuando el devengo del IGIC sea a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Canon por uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales a socios y no socios.

Se trata de la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física.

Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio. El tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio, siempre y cuando el devengo del IGIC sea a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Canon por uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte a socios y no socios.

Estamos ante la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física.

Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio. El tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de servicio sujeto y exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio y siempre y cuando el devengo del IGIC sea a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Canon por participar en competiciones deportivas.

Se trata de la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física.

Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio. El tipo impositivo aplicable sería el general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el canon exigido es la contraprestación de servicio sujeto y exento del IGIC, con independencia de que el destinatario del servicio sea socio o no socio y siempre y cuando el devengo del IGIC sea a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Canon por el uso de la guardería del club para custodia de los hijos de socios e invitados mientras practican sus padres o tutores el golf en las instalaciones.

No se trata de la contraprestación de un servicio relacionado directamente con la práctica del deporte o la educación física.

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, 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, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, 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 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.

No disponiendo la asociación consultante de la consideración de entidad de Derecho público, 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.

El preámbulo del Decreto 201/2008 de 30 de septiembre, por el que se establecen los contenidos educativos y los requisitos de los centros que imparten el primer ciclo de Educación Infantil en la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, Decreto 201/2008), establece:

"El presente Decreto, además de cumplir lo prescrito por la normativa básica, trata de establecer en una norma única una regulación integral que abarque los contenidos educativos del primer ciclo de la Educación Infantil, recogidos en el anexo, el personal responsable de la atención educativa, el régimen de autorización y registro de los centros que atiendan a la población infantil de 0 a 3 años y, en consecuencia, las condiciones de ubicación, requisitos de espacios, instalaciones y medidas higiénico-sanitarias que deben reunir los locales destinados a dicha atención educativa."

El artículo 1 del Decreto 201/2008 dispone:

"El presente Decreto tiene por objeto regular el primer ciclo de Educación Infantil, que se impartirá en centros educativos que formarán parte de una única red de escolarización en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias."

El artículo 10.1 del Decreto 201/2008 dispone:

"1. Los centros de titularidad pública que impartan el primer ciclo de Educación Infantil o bien los dos ciclos, tendrán la denominación genérica de "Escuela Infantil" seguida de una denominación específica que la diferencie. Los de titularidad privada se denominarán "Centro Privado de Educación Infantil", con una denominación específica que los diferencie. En este caso se debe dejar constancia de la autorización administrativa para impartir este ciclo en la publicidad exterior, así como el código del centro."

Por último, los artículos 12, 13 y 14 del Decreto 201/2008 disponen:

Artículo 12.- Creación de los centros de la Comunidad Autónoma.

1. Las Escuelas Infantiles de titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias que impartan el primer ciclo de Educación Infantil dependerán de la Consejería competente en materia de educación sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera.

2. Corresponde al Gobierno de Canarias la creación, modificación y supresión de las Escuelas Infantiles de titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias, mediante el procedimiento establecido con carácter general para los centros escolares.

Artículo 13.- Creación de los centros de las Corporaciones Locales.

1. Las Corporaciones Locales podrán proponer la creación de Escuelas Infantiles con arreglo a la normativa aplicable para la creación de los centros escolares. Será

precisa la previa firma del correspondiente convenio con la Consejería competente en materia de educación.

2. La modificación y supresión de estos centros se producirá, igualmente, según lo establecido en la normativa aplicable para los centros escolares.

Artículo 14.- Autorización de centros privados.

1. La apertura y funcionamiento de los centros privados de Educación Infantil estarán sujetos al principio de autorización administrativa. Para poder ser autorizados, los centros deberán cumplir las condiciones y requisitos establecidos en el presente Decreto y demás normativa que sea de aplicación.

2. La autorización de apertura y funcionamiento de un centro privado de primer ciclo de Educación Infantil, así como la modificación o revocación de ésta se hará conforme al procedimiento administrativo previsto por la Consejería competente en materia de educación para los centros privados que imparten enseñanzas escolares."

Se desprende de todos estos preceptos las siguientes consecuencias respecto a los centros privados de primer ciclo de educación infantil (guardería):

- La autorización de apertura y funcionamiento corresponde a la Consejería competente en materia de educación.

- Las guarderías tienen la consideración de centros docentes.

Pareciera que la asociación consultante no tiene la consideración de empresa educativa autorizada (no aportando ninguna prueba de autorización), por lo que el servicio de guardería que presta se encuentra sujeto y no exento del IGIC, tributando al tipo impositivo del 7 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

- Servicio de restaurante y cafetería para socios, invitados de socios y no residentes que hayan hecho uso de las instalaciones deportivas.

Se trata de un servicio sujeto y no exento al IGIC con independencia del destinatario, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento.

- Derechos de entrada al club por la adquisición de una participación social.

El artículo 50.Uno.18.k).b') de la Ley 4/2012 dispone:

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

(...)

18º. Las siguientes operaciones financieras, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros:

(...)

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este apartado 18º, con excepción de:

(...)

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

Puesto que se trata de un servicio de transmisión de una participación social que no tiene la consideración de acción o participación en sociedades y, además, asegura de hecho o de derecho el uso de la totalidad o parte de los bienes inmuebles titularidad de la asociación consultante, nos encontramos ante una operación sujeta y no exenta al IGIC, con independencia del destinatario, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento.

- Cobro de una cantidad a cuenta para la consumición en el bar – restaurante, con una validez de uso de un año, y cuyo término de la validez dejará de estar disponible para su consumición el socio pasando a ser ingreso para el Club.

Se trata del pago anticipado de un servicio sujeto y no exento al IGIC, con independencia de que el socio haga uso o no de su derecho de consumición, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento.

- Ingresos derivados de la venta de material deportivo en la tienda del Club e ingresos por la venta de agua sobrante del uso propio para riego del campo.

Antes de entrar en el análisis de la tributación de estas entregas, debe efectuarse las siguientes matizaciones:

a) Aunque la venta de material deportivo constituye una operación directamente relacionada con la práctica del deporte o la educación física, en ningún caso sería de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012 (aunque la asociación consultante tuviera el reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social), pues nos encontramos ante entregas de bienes y no ante prestaciones de servicios.

b) Aunque parece desprenderse que la entrega de agua sobrante se realiza de forma ocasional, debe entenderse que se entrega en el desarrollo de una actividad comercial que sí realiza habitualmente la asociación consultante. En efecto, desarrollando habitualmente un sujeto pasivo una actividad comercial (en este caso de venta de material deportivo), se entienden afectadas a la actividad comercial todas las entregas de bienes, sean habituales u ocasionales, sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

Por todo ello, la entrega de material deportivo y de agua estará sujeta y no exenta al IGIC, siempre y cuando la asociación consultante no tenga la consideración de comerciante minorista. Caso de disponer de esta consideración, la entrega de material deportivo y de agua estará sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 que dispone:

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

(...)

27º. *Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.*

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial. (...)"

El concepto de comerciante minorista se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 en los términos siguientes:

"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento.

d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

Caso de no disponer la asociación consultante de la consideración de comerciante minorista, la entrega de agua tributará al tipo cero conforme a lo establecido en el artículo 52.b) de la Ley 4/2012 que dispone:

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

(...)

b) Las entregas de los siguientes productos:

- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

(...)"

- Ingresos por patrocinio de eventos deportivos.

Se trata de la contraprestación por la prestación de un servicio de publicidad de la asociación consultante al patrocinador. Esta operación se entiende que no tiene relación directa con la práctica del deporte o educación física. Por todo ello, se encontrará sujeto y no exento al IGIC, de entenderse realizado el servicio en Canarias, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

TERCERO.- Analizada la tributación de las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios descritas por la asociación consultante, examinaremos las cuestiones planteadas referidas al régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la asociación consultante en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en la realización de tales entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El análisis del régimen de deducción de la asociación consultante, que se realizará exclusivamente con los datos contenidos en el escrito presentado de petición de emisión de consulta, requiere necesariamente distinguir si dispone o no del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y si tiene o no la consideración de comerciante minorista. De este modo, examinaremos el régimen de deducción a través de los siguientes supuestos:

A) La asociación consultante no dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y sí dispone de la consideración de comerciante minorista.

Tal y como hemos señalado en el apartado SEGUNDO de la presente contestación, debemos partir de que todas las operaciones que realiza la asociación consultante están sujetas y no exentas al IGIC, salvo las prestaciones de servicios exentas conforme a lo establecido en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 y las entregas de material deportivo y agua, que están exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 puesto que tendría la asociación consultante la consideración de comerciante minorista, .

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:

(...)

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

La asociación consultante desarrolla actividades distintas que conforman la existencia de tres sectores diferenciadas:

- La actividad comercial de material deportivo y agua por la que tiene la asociación consultante la consideración de comerciante minorista.

- La actividad asociativa.

- El resto de las operaciones que desarrolla (servicios relacionados con la práctica del deporte o educación física, servicios de restaurante, servicio de guardería, transmisión de participaciones sociales y servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos) y que tienen como nexo común que se trata de prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC.

La realización de actividades económicas que conforman sectores diferenciados comporta, de acuerdo con el artículo 34.1 de la Ley 20/1991, que la asociación consultante debe aplicar con independencia el régimen de deducción en cada uno de los sectores diferenciados.

Analicemos el régimen de deducción de cada uno de los sectores diferenciados que realiza la asociación consultante:

Actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista

La totalidad de las entregas que realiza la asociación consultante en el desarrollo de la actividad comercial de venta de material deportivo y agua, y por disponer de la consideración de comerciante minorista, se encuentran exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

Conforme con lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, realiza entregas exentas "*limitadas*" que no dan 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 dicha actividad comercial.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 20/1991, en esta actividad diferenciada tampoco se aplicaría la regla de la prorrata.

Esta actividad comercial no puede disponer de la consideración de actividad accesoria de la actividad de servicio de la práctica del deporte o educación física, que supondría, conforme a lo establecido en el artículo 34.2.a'), tercer y cuarto párrafo, de la Ley 20/1991, aplicar el mismo régimen de deducción que la citada actividad de servicio, puesto que, como hemos señalado, se configura como sector diferenciado y ello implica aplicar con independencia su régimen de deducción.

- La actividad asociativa.

Las prestaciones de servicios que derivan de esta actividad están sujetas y exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, realiza prestaciones de servicios exentas "*limitadas*" que no dan 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 desarrollo de esta actividad.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 20/1991, en esta actividad diferenciada tampoco se aplicaría la regla de la prorrata.

Resto de actividades distintas sujetas y no exentas

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."*

El artículo 29.4.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"*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."

Por otra parte, el artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone:

"*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*."

La totalidad de las operaciones que realiza la asociación consultante en este sector diferenciado dan derecho a la deducción, por lo que en este sector diferenciado no se aplicaría la regla de la prorrata que requiere la realización conjunta de operaciones que dan derecho a la deducción y de operaciones que no dan derecho a la deducción.

La asociación consultante podría 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.

Cabe la posibilidad de que determinadas operaciones realizadas en el ámbito de este sector diferenciado (ejemplo de ello podría ser el servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos) se entienda que, de acuerdo con las reglas de localización, no se realizan en Canarias y por tanto nos encontramos ante operaciones no sujetas al IGIC.

La cuestión es determinar si resultan deducibles las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados en la realización de operaciones no sujetas al IGIC, o resultaría de aplicación la regla de la prorrata.

El artículo 29.4.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"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:
(...)
2º. Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Este precepto permite la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en operaciones no sujetas al IGIC, cuando se den los siguientes requisitos:

- Que se traten de operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible.

- Que las entregas de bienes o prestaciones de servicios se ordenen por cuenta propia desde la sede o establecimiento permanente del empresario o profesional en Canarias.

- Que de estar sujeta al IGIC la entrega del bien o la prestación de servicio hubiese dado derecho a la deducción por tratarse de una operación sujeta y no exenta al IGIC o exenta plena por tratarse de alguna de las exenciones previstas en el apartado 1º del mismo artículo 29.4.

Se cumplen los dos primeros requisitos y hemos expresado que todas las operaciones efectuadas en el ámbito de este sector diferenciado, de entenderse localizadas en Canarias, se encuentran sujetas y no exentas del IGIC, por lo que nos encontraríamos ante operaciones no sujetas al IGIC, lo que permite ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en dicha operaciones no sujetas. Es decir, nos encontraríamos ante operaciones no sujetas que la doctrina califica de "*plenas*".

Tampoco en este supuesto se aplicaría la regla de la prorrata.

Cuestión distinta, es lo relativo a las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los tres sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrollaría la asociación consultante, respecto del cuál sí debería aplicar la prorrata general, conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"*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*."

B) La asociación consultante no dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no dispone de la consideración de comerciante minorista.

En este supuesto, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realiza la asociación consultante estarían sujetas y no exentas, o estando no sujetas tendrían la consideración de no sujeciones "*plenas*", salvo las prestaciones de servicios exentas conforme a lo establecido en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

De acuerdo con lo expuesto, la asociación consultante desarrolla actividades distintas que conforman la existencia de dos sectores diferenciadas:

- La actividad asociativa.

El régimen de deducción de este sector diferenciado es idéntico al expresado en el apartado A) anterior.

- Resto de actividades distintas sujetas y no exentas

El resto de las operaciones que desarrolla (servicios relacionados con la práctica del deporte o educación física, servicios de restaurante, servicio de guardería, transmisión de participaciones sociales y servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos, entrega de material deportivo y agua) conforma otro sector diferenciado.

El régimen de deducción es idéntico que el mismo sector diferenciado del apartado A) anterior.

Igualmente reiteramos lo expresado en el apartado A) anterior respecto a las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los estos dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

C) La asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y dispone de la consideración de comerciante minorista.

El artículo 34.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"*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.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito."

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante, CNAE) está regulada en la actualidad en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

Dejando aparte la actividad comercial de venta de material deportivo y de agua por la que tiene la consideración de comerciante minorista y que constituye por sí un sector diferenciado, debemos analizar, respecto al resto de las actividades, la existencia de uno o varios sectores diferenciados.

En la actividad distinta de "*Actividad deportivas*" que tiene asignado el grupo 93.1 de la CNAE, se integran las siguientes operaciones:

- Derecho de juego a socios, invitados de socios y no residentes por jugar al golf, haciendo uso del campo de golf propiedad del Club para la práctica deportiva.

- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales a socios y no socios.

- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte a socios y no socios.

- Participación en competiciones deportivas.

Todas estas operaciones estarían sujetas y exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, por lo que el porcentaje de deducción en esta actividad distinta sería cero.

En la actividad distinta de "*Restaurante y puestos de comidas*" que tiene asignado el grupo 56.1 de la CNAE se integra el servicio de bar-restaurante y el abono anticipado a cuenta de consumiciones en el bar-restaurante.

Todas las operaciones realizadas en el ámbito de esta actividad distinta estarían sujetas y no exentas, por lo que el porcentaje de deducción en esta actividad distinta sería del 100 por cien.

En el ámbito de la actividad de cuidado diurno de niños integrado en el grupo 88.9 de la CNAE "*Otras actividades de servicios sociales sin alojamiento*" se integra el servicio de guardería.

El servicio de guardería estaría sujeto y no exento, por lo que el porcentaje de deducción en esta actividad distinta sería del 100 por cien.

En la actividad distinta de "*Publicidad*" que tiene asignado el grupo 73.1 de la CNAE se integra el servicio de difusión publicitaria que deriva de la percepción de ingresos por patrocinio.

Todas las operaciones desarrolladas en esta actividad distinta estarían sujetas y no exentas (o estando no sujetas por aplicación de las reglas de localización darían derecho a deducir por tratarse de no sujeciones "*plenas*"), por lo que el porcentaje de deducción en esta actividad distinta sería del 100 por cien.

Por último, en la actividad distinta de "*Otras actividades asociativas*" que tiene asignado el grupo 94.9 de la CNAE se integra el servicio de pertenencia a la asociación de socios y familiares, cuya contraprestación son las cuotas mensuales, y el servicio derivado del derecho de entrada por la adquisición de una participación social.

Todas estas operaciones estarían sujetas y exentas, por lo que el porcentaje de deducción en esta actividad distinta sería cero.

Por todo ello, y conforme con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 20/1991, las actividades que realiza la asociación consultante conformarían los siguientes sectores diferenciados:

- Actividad deportiva y actividad asociativa

La actividad deportiva y la actividad asociativa conformarían un sector diferenciado puesto que el porcentaje de deducción es cero y difiere más de 50 puntos porcentuales del resto de actividades distintas que desarrolla la asociación consultante.

Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de los servicios relacionados directamente con la práctica del deporte o educación física o la actividad asociativa no pueden ser objeto de deducción en ningún porcentaje.

En este sector diferenciado no se aplicaría la regla de la prorrata.

- Actividades distintas de la actividad deportiva

El resto de las actividades distintas a la actividad deportiva (bar-restaurante, guardería y publicidad) conformarían un solo sector diferenciado pues sus porcentajes de deducción no difieren más de 50 puntos porcentuales.

Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que integran las actividades de bar-restaurante, guardería y publicidad pueden ser objeto de deducción en su totalidad, 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.

En este sector diferenciado no se aplica la regla de la prorrata.

Actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista

Igual situación que la descrita en el apartado A).

Respecto a las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los tres sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrollaría la asociación consultante, se podrían deducir conforme a la prorrata general conforme a lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991.

D) La asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no dispone de la consideración de comerciante minorista.

Teniendo en cuenta los preceptos reseñados en los anteriores supuestos, la asociación consultante desarrollaría actividades empresariales y profesionales que supondría que realizaría actividades económicas en los siguientes sectores diferenciados:

- Actividad deportiva y actividad asociativa

Reiteramos lo expresado en el apartado C) anterior

Actividad diferenciada integrada por todas las actividades distintas de la actividad deportiva y actividad asociativa

El resto de las actividades distintas a la actividad deportiva (bar-restaurante, guardería, publicidad y actividad comercial) conformarían un solo sector diferenciado pues sus porcentajes de deducción no difieren más de 50 puntos porcentuales.

Las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que conforman las actividades de bar-restaurante, guardería, publicidad y actividad comercial podrían ser objeto de deducción en su totalidad, 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.

En este sector diferenciado no se aplica la regla de la prorrata.

No obstante, se aplicaría la prorrata general, conforme a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, respecto 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 desarrollaría la asociación consultante.

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

A) Resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 a los servicios y las entregas de bienes accesorias a los mismos, prestados por la asociación consultante a sus miembros, por tener el objeto de la asociación naturaleza cívica, siempre y cuando la contraprestación de tales servicios se encuentren fijadas en sus estatutos. La exención prevista en el citado precepto no resulta aplicable a las prestaciones de servicios de práctica del deporte.

B) No resulta de aplicación a la transmisión de participaciones sociales la exención prevista en el artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012.

C) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, se encuentran sujetas y no exentas del IGIC, con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, tributando al tipo general del 7 por ciento, las siguientes operaciones:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

D) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social otorgado por el órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, se encuentran sujetos y exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012 y con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, los siguientes servicios cuyo Impuesto se devengue a partir de la fecha de la solicitud de tal reconocimiento:

- Derecho de juego al golf.
- Uso de coches y carritos eléctricos y carritos manuales.
- Uso de palos de golf para la práctica del mencionado deporte.
- Derecho de participación en competiciones deportivas.

E) Están sujetas y no exentas al IGIC, con independencia de que la asociación consultante disponga o no del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y con independencia de que los destinatarios sean socios, invitados de socios residentes o no residentes, las siguientes operaciones, tributando al tipo general del 7 por ciento:

- Servicio de guardería.
- Servicio de restaurante y cafetería.
- Derecho de entrada a la asociación consultante por la adquisición de una participación social.
- Abono de cantidad a cuenta para la consumición en el bar–restaurante,

- Servicio de publicidad derivado del patrocinio de eventos deportivos.

F) De disponer la asociación consultante de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua se encontraría sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012. Caso de no disponer de la consideración de comerciante minorista, la entrega de material deportivo y de agua estaría sujeta y no exenta al IGIC. La entrega de agua tributaría al tipo cero.

G) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformaría tres sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado de la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua), por otra parte la actividad asociativa y, por último, el sector diferenciado integrado por el resto de las actividades distintas a la comercial y asociativa que desarrolla la asociación consultante.

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial. En ningún caso, la actividad comercial puede disponer de la consideración de actividad accesoria de la actividad de servicio de la práctica del deporte o educación física, que supondría aplicar el mismo régimen de deducción que la citada actividad de servicio, puesto que se configura como un sector diferenciado y ello implica aplicar con independencia su régimen de deducción.

En el sector diferenciado que corresponde con la actividad asociativa no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tal actividad.

En el sector diferenciado que integra el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante, exceptuada la comercial y la asociativa, tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

H) Si la asociación consultante no dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformaría dos sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado conformado por la actividad asociativa, resultando aplicable el régimen de deducción señalado en la letra G) anterior; y, por otra parte, el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante, incluida la comercial, reiterándose lo señalado en la letra G) anterior.

La asociación consultante únicamente aplicará la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

I) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y tiene la condición de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conformarían tres sectores diferenciados. Por una parte, el sector diferenciado integrado por la actividad comercial (entrega de material deportivo y agua) por la que tiene la consideración de comerciante minorista; por otra parte, el sector diferenciado integrado por la actividad deportiva y la actividad asociativa, y, por último, el resto de las actividades distintas a que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería y publicidad).

En el sector diferenciado que conforma la actividad comercial no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva y la asociativa tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad deportiva.

En el sector diferenciado que integraría el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante (bar-restaurante, guardería y publicidad) tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose 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 tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

J) Si la asociación consultante dispone del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social y no dispone de la consideración de comerciante minorista, realizaría actividades económicas que conforman dos sectores diferenciados. Por una parte, la actividad deportiva y la asociativa y, por otra parte, el resto de las actividades distintas que desarrolla.

En el sector diferenciado que conformaría la actividad deportiva y asociativa no se aplicaría la regla de la prorrata, no pudiéndose 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 la actividad comercial.

En el sector diferenciado que conformaría el resto de las actividades que desarrolla la asociación consultante tampoco se aplicaría la regla de la prorrata, pudiéndose deducir la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o

servicios que se utilice exclusivamente en la realización de tales actividades, 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.

La asociación consultante únicamente aplicaría la regla de la prorrata general respecto de las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional que desarrolla.

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, 15 de diciembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo