CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1847 (04/09/17)

ESTA CONSULTA HA SIDO SUSTITUIDA POR LA CONSULTA Nº 1849 DE 12/09/2017

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.12º y 13º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 22.2.b) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación sin ánimo de lucro consultante tiene como principales objetos servir de lugar de reunión y la realización de actividades culturales y recreativas dirigidas a sus socios, así como la organización de determinadas festividades locales para el disfrute gratuito de los vecinos y visitantes en general. Sus ingresos están constituidos por las cuotas fijadas en los estatutos sociales por el uso y disfrute de las instalaciones, las contraprestaciones abonadas por los socios por la participación en las distintas actividades, aportaciones de sus patrocinadores y donantes, y subvenciones públicas. Asimismo, la entidad percibe ingresos por arrendamiento y por servicios diversos. Se consulta la tributación en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que la asociación 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: las clases de tenis y pádel, la organización del Open de tenis y de los Interclubes de pádel, la gestión de licencias de tenis, los servicios relacionados con el funcionamiento de la coral infantil, el tenis de mesa y las actividades formativas (aquagym, pilates, piano, guitarra, etc.), dirigidos todos ellos a los socios, a cambio de una contraprestación distinta de la cuota de socio, y, respecto a los servicios de práctica del deporte, por no disponer la asociación sin ánimo de lucro consultante del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Tributan asimismo al tipo general del 7 por ciento las prestaciones de servicios (cena-baile, rondallas, carretas, etc.) cuyos destinatarios no ostenten la condición de socios, realizadas con motivo de la Romería de San Isidro Labrador, Carnavales, Fin de Año y demás festividades y eventos dirigidos al público en general; la actividad de patrocinio -salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Ley 49/2002-, el arrendamiento de la cafetería y de salas y salones, así como los servicios de organización de eventos y catering y las actuaciones de la coral.

- No están sujetos al IGIC los donativos ni las subvenciones percibidas por la asociación consultante, para la organización de determinados eventos y para el mantenimiento de su sede.

- No tiene el carácter de contraprestación ni, en consecuencia, integra la base imponible de la prestación de servicio de arrendamiento, la cantidad que en concepto de fianza es entregada por el arrendatario de la cafetería.

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 principales objetos servir de lugar de reunión y la realización de actividades culturales y recreativas dirigidas a sus socios, así como la organización de determinadas festividades locales para el disfrute gratuito de los vecinos y visitantes en general. Sus ingresos están constituidos por las cuotas fijadas en los estatutos sociales por el uso y disfrute de las instalaciones, las contraprestaciones abonadas por los socios por la participación en las distintas actividades, aportaciones de sus patrocinadores y donantes, y subvenciones públicas. Asimismo, la entidad percibe ingresos por arrendamiento y por servicios diversos. Se consulta la tributación en el IGIC.

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, que realice 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.

Según la información facilitada, la asociación consultante está legalmente reconocida y no tiene ánimo de lucro. Solamente falta 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 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 podemos concluir que la asociación consultante tiene unos objetivos de carácter cívico, dado que su actividad se proyecta a la difusión de la cultura y al logro de finalidades recreativas y de distracción.

Se señala en el escrito presentado que determinadas actividades están dirigidas exclusivamente a los socios de la entidad. La cuestión es, por tanto, determinar si este hecho supone la pérdida de carácter cívico de los objetivos de la asociación consultante.

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, 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 servicio -y las entregas de bienes accesorias a las mismas- que la asociación consultante **presta directamente a sus socios, y cuya contraprestación son las cuotas (de entrada y mensuales) fijadas en los estatutos sociales**.

No obstante debe advertirse que el beneficio fiscal no alcanza a las siguientes actividades, dirigidas igualmente a los socios: clases de tenis y pádel, organización del Open de tenis e Interclubes de pádel, gestión de licencias de tenis, coral infantil, tenis de mesa, y actividades formativas (aquagym, pilates, piano, guitarra, etc.). Y ello es así debido a dos hechos: por un parte, la contraprestación es distinta de la cuota de socio y, por otra parte y respecto a las prestaciones de servicios de práctica del deporte, no tiene la asociación sin

ánimo de lucro consultante el reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social (artículo 50.Uno.13º Ley 4/2012).

Lógicamente la exención tampoco es aplicable a las prestaciones de servicios (cena-baile, carretas, rondallas, etc.) cuyos **destinatarios no ostenten la condición de socio**, realizadas con motivo de la Romería de San Isidro Labrador, Carnavales, Fin de Año y demás festividades y eventos dirigidos al público en general.

En todo caso será aplicable a las distintas operaciones sujetas y no exentas del IGIC, a las que nos acabamos de referir, 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."*

TERCERO.- Además de las cuotas de socio y la contraprestación por las distintas actividades culturales o recreativas que organiza, la consultante percibe ingresos de sus patrocinadores, donativos y subvenciones públicas, cuyo tratamiento en el IGIC es el siguiente:

Respecto a los **ingresos procedentes de los patrocinadores para la organización del Concurso de Vinos, el Open de Tenis y actos culturales**, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podemos acudir al artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad, que define el patrocinio publicitario en estos términos:

> *"El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador".*

Según esto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado -la asociación consultante, en el caso que nos ocupa-, a cambio de que éste le dé publicidad. Estaríamos, por tanto, ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC, sometida al tipo general de 7 por ciento (art. 51.1.d) de la Ley 4/2012).

Ahora bien, en el caso de que dichas operaciones se encuadren en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002), debemos considerar que la

citada actividad no constituye una prestación de servicios a efectos del IGIC. Dicho precepto, en su apartado 1, dispone:

> *"1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en la presente Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*
> *La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo, no constituye una prestación de servicios (...)."*

Por su parte, el artículo 16.a) de la Ley 49/2002 antes citada dispone lo siguiente:

> *"Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:*
>
> *a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley".*

En este sentido, el artículo 2.b) de la misma Ley 49/2002 establece:

> *"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:*
>
> *(....)*
>
> *b) las asociaciones declaradas de utilidad pública."*

Por tanto, en el supuesto de que la asociación consultante haya sido declarada de utilidad pública y reúna las condiciones establecidas en el artículo 3 de la Ley 49/2002, aplicando lo dispuesto en el artículo 25.1 de la misma Ley, transcrito anteriormente, podríamos concluir que la actividad de difusión de la participación del patrocinador en el marco de los convenios de colaboración (patrocinio) suscritos, a cambio de unas cantidades destinadas por la consultante a la organización de los eventos citados, no constituye una prestación de servicios a efectos del IGIC, quedando no sujeta al Impuesto.

En cuanto a los **donativos que recibe la consultante para la organización del Concurso de Vinos y para el mantenimiento de su sede, o por las actuaciones de la coral**, sin perjuicio de que pudiera ser de aplicación lo apuntado en el párrafo anterior, cabe preguntarse si, con independencia de la denominación empleada por las partes intervinientes en tales operaciones, dichas cantidades constituyen la contraprestación de los citados servicios. A este respecto, podemos acudir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las

Comunidades Europeas, y en particular a la Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, cuyo párrafo número 14 señala lo siguiente:

> "*De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza "a título oneroso" ... y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario".*

Atendiendo a lo expuesto en el escrito de consulta, podemos concluir que las cantidades que se perciben por las actividades indicadas se entregan de forma voluntaria, y sin que su cuantía sea fija y/o esté establecida previamente, constituyendo auténticos donativos, no sujetos al Impuesto.

En relación con las **subvenciones recibidas de determinadas entidades locales para la organización de las Fiestas de San Isidro Labrador y del Concurso de Vinos, así como para el equipo de tenis de la asociación consultante**, hay que tener en cuenta que, de acuerdo el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991, solo formarían parte de la base imponible del IGIC si se tratara de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Dicho precepto establece:

> *"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*
>
> *b) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.*
>
> *Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.*
>
> *En ningún caso se incluirán las subvenciones dirigidas a permitir el abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la CEE, previsto en el Programa de opciones específicas por la lejanía e insularidad de las Islas Canarias."*

De acuerdo con este artículo, se pueden determinar los dos requisitos que han de concurrir para que una subvención se considere vinculada directamente al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible del IGIC:

1.º La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.

2.º La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

A la vista del escrito de consulta, consideramos que la asociación consultante recibe subvenciones destinadas a financiar algunas de las actividades que constituyen su objeto de

forma genérica, sin relación alguna con el volumen de los servicios que presta. Por lo tanto, dichas subvenciones no tienen incidencia en el precio y, por consiguiente, están no sujetas al Impuesto.

Por otra parte, la entidad consultante recibe ingresos por el **arrendamiento de la cafetería y de salas y salones**, sitos todos ellos en su propia sede, así como por los **servicios de organización de eventos y catering**, y por **actuaciones de la coral**. Se trata de prestaciones de servicios sujetas al IGIC a las que no resulta de aplicación ninguna de las exenciones reguladas en el artículo 50 de la Ley 4/2012. Estas operaciones tributan al tipo general del 7 por ciento, regulado en el artículo 51.1.d) de la misma Ley.

Finalmente, la consultante incluye entre sus ingresos la **fianza** recibida por el arrendamiento de la cafetería. Respecto a lo expuesto, no tiene el carácter de contraprestación ni, en consecuencia, integra la base imponible de la prestación de servicio de arrendamiento, la cantidad que en concepto de fianza es entregada por el arrendatario de la cafetería que debe ser devuelta al término del contrato de arrendamiento.

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

- Se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que la asociación 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: las clases de tenis y pádel, la organización del Open de tenis y de los Interclubes de pádel, la gestión de licencias de tenis, los servicios relacionados con el funcionamiento de la coral infantil, el tenis de mesa y las actividades formativas (aquagym, pilates, piano, guitarra, etc.), dirigidos todos ellos a los socios, a cambio de una contraprestación distinta de la cuota de socio, y, respecto a los servicios de práctica del deporte, por no disponer la asociación sin ánimo de lucro consultante del reconocimiento administrativo de entidad o establecimiento deportivo de carácter social.

- Tributan asimismo al tipo general del 7 por ciento las prestaciones de servicios (cena-baile, rondallas, carretas, etc.) cuyos destinatarios no ostenten la condición de socios, realizadas con motivo de la Romería de San Isidro Labrador, Carnavales, Fin de Año y demás festividades y eventos dirigidos al público en general; la actividad de patrocinio -salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Ley 49/2002-, el arrendamiento de la cafetería y de salas y salones, así como los servicios de organización de eventos y catering y las actuaciones de la coral.

- No están sujetos al IGIC los donativos ni las subvenciones percibidas por la asociación consultante, para la organización de determinados eventos y para el mantenimiento de su sede.

- No tiene el carácter de contraprestación ni, en consecuencia, integra la base imponible de la prestación de servicio de arrendamiento, la cantidad que en concepto de fianza es entregada por el arrendatario de la cafetería.

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, 4 de septiembre de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González