

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0636-10
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	31/03/2010
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 12-3º, 20-uno-14º, 92-114
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una Fundación sin ánimo de lucro de ámbito estatal que recoge entre sus fines apoyar, difundir y fomentar manifestaciones artístico culturales de todos los ámbitos de la artes siendo sus actividades principales vinculadas a los fines de la fundación:</p> <ul style="list-style-type: none">- Edición de CDs (actividad onerosa)- Organización de eventos de carácter cultural, artístico y musical financiados con subvenciones y donaciones (gratuito para el público). <p>La consultante no ha solicitado el reconocimiento como establecimiento cultural privado de carácter social.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción y en su caso exención de las actividades de carácter cultural.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado tres de dicho artículo declara que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.</p> <p>El artículo 5, apartado dos de la citada Ley dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Fundaciones sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.</p> <p>No obstante, en la medida en una Fundación sin ánimo de lucro, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podrá deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto sino que actúa como un consumidor final respecto del mismo.</p> <p>Hay que precisar que no cabe afirmar que unas determinadas operaciones se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de las mismas, como parece ocurrir en el supuesto consultado.</p> <p>2.- El artículo 11 de la Ley 37/1992 recoge el concepto de prestación de servicios. De esta forma, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, las obligaciones de hacer o no hacer.</p> <p>3.- Exención aplicable a los servicios prestados por la entidad consultante.</p>

El artículo 20, apartados uno, número 14º, y tres, de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

(...)

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

(...)

Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social -aquéllos en los que concurren 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 presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

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.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8º y 13º de este artículo.

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

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos -que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.”.

En consecuencia con todo lo anterior, los **eventos** organizados por la entidad consultante se encontrarán sujetos y exentos del Impuesto cuando concurren los requisitos exigidos por el citado artículo 20.uno.14º de la Ley 37/1992.

4.- En lo referente al tratamiento de las subvenciones que pueda recibir la consultante para el desarrollo de sus actividades, el número 3º del apartado dos del artículo 78 de la Ley 37/1992, establece que formarán parte de la base imponible del Impuesto las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo, señalando que se considerarán vinculadas directamente al precio 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.

A partir de la información que se aporta en su escrito de consulta no puede determinarse si todas o alguna de las subvenciones que percibe el consultante se pueden considerar vinculadas a los precios de las operaciones. Las que así fueran habrían de incluirse en la base imponible de las operaciones realizadas.

Por otra parte y desde el 1 de enero de 2006, la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, para adecuar la misma a la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva, expresamente establece en su Exposición de Motivos la voluntad del legislador de eliminar toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, dando nueva redacción en este sentido y entre otros preceptos de la Ley 37/1992, al artículo 104.dos.2º.

Por ello, en caso de que las subvenciones que se perciben no formen parte de la base imponible de las operaciones, las referidas subvenciones no limitarán, por sí mismas, en ninguna medida el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las operaciones realizadas.

5.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley 37/1992, resulta aplicable el tipo reducido del 7 por ciento a la entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14º de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto.

Por tanto, se aplica el tipo del 7 por ciento a los servicios de carácter cultural previstos en el artículo 20, apartado uno, número 14º que no gocen de exención del impuesto por no cumplir con las exigencias de este precepto.

6.- El derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán deducir, de las cuotas de dicho Impuesto devengadas por las operaciones que los mismos realicen, las cuotas del mismo Impuesto que hayan soportado con ocasión de la adquisición o importación de bienes o servicios, en la medida en que destinen tales bienes y servicios a la realización de las operaciones enumeradas en el apartado uno del citado artículo 94, no pudiendo por tanto ser objeto de deducción las referidas cuotas soportadas en la medida en que dichos bienes o servicios se destinen a la realización de operaciones distintas de las enumeradas en el último precepto citado.

El artículo 98, apartado uno, de la Ley, establece que el derecho a la deducción del Impuesto soportado nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los supuestos particulares que en el propio precepto se mencionan (entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos y ciertas entregas de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección) que no parecen resultar relevantes en el supuesto planteado.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, como serían las operaciones exentas del artículo 20.Uno.14º.

El artículo 102 de la citada Ley, establece que:

"La regla de 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".

Por tanto, si la Fundación consultante, en el ejercicio de su actividad, realiza operaciones exentas y no exentas, es decir sin derecho y con derecho a deducción, tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad.

En caso de que sea de aplicación la regla de la prorrata hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos siguientes que completan la regulación anterior.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de dicha Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. El propio artículo indica que la regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente:

"Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por ciento del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial".

A esos efectos, el artículo 106 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

"Artículo 106.- La prorrata especial.

Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3ª de este apartado.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley”.

En relación con la prorrata general, artículo 104 de la Ley establece que:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir. (...)”.

Por tanto, en el supuesto que la Fundación consultante realice simultáneamente operaciones sujetas y no exentas (venta de CDs y servicios culturales sujetos y no exentos) y otras sujetas pero exentas, podrá deducirse las cuotas soportadas, tanto las correspondientes a las inversiones realizadas en estructuras para prestar el servicio como los suministros corrientes, en los términos señalados para la prorrata especial (artículos 103 y 106) o si no se opta por la prorrata especial o no resultara procedente, en los términos señalados en el artículo 104.Dos de la ley del impuesto.

Finalmente, el artículo 107, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Por su parte el citado artículo 107, en su apartado tres establece que tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

7.- Lo que comunico con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.