

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ060132

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de octubre de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 6354/2012

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. *Liquidación de IVA que no sigue el criterio de la Dirección General de Tributos. Efectos de las contestaciones tributarias escritas.* La Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el apdo. 7 del art. 239 de la Ley 58/2003 (LGT). Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto; lo que no ocurre en el caso que estamos examinando, sobre la que el TEAC no se ha pronunciado expresamente, relativa a la aplicación de la exención del art. 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a entidades mercantiles dependientes íntegramente de una Administración territorial. Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

En el caso que se analiza, existe una consulta, de 1 de febrero de 2011, que contiene unos hechos o circunstancias respecto a los que se existe identidad con los correspondientes a la entidad reclamante, que ha aplicado en sus autoliquidaciones el régimen tributario establecido en dicha consulta, sin que en ningún momento el órgano gestor haya cuestionado tal identidad de hechos o circunstancias. Por tanto, el órgano de gestión debió aplicar los criterios reflejados en la citada consulta al dictar su acuerdo de liquidación, con independencia de su discrepancia respecto a los mismos. De acuerdo con todo lo anterior, el TEAC declara no ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación impugnados, procediendo su anulación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 20 y 111.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 89 y 239.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.1.b) de la Ley General Tributaria, promovidas por **SABADELL EQUIPAMENTS I SERVEIS, S.L.**, con C.I.F. B-642888830, y domicilio en Pl. Sant Roc, número 1, de Sabadell (08202 – Barcelona), y en su nombre y representación por D. ... en su condición de Gerente y por **PROMOCIÓ ECONÒMICA DE SABADELL, S.L.**, con C.I.F. B-63394043, en condición de sucesora universal mediante fusión por absorción de la anterior entidad mercantil, con domicilio en Carretera de Barcelona, número 208 bis, de Sabadell (Barcelona) y en su nombre y representación por D. Antoni Aranda García, interpuestas contra:

1).- Las resoluciones con liquidaciones provisionales de fecha 15 de junio de 2012 dictadas por la Dependencia Provincial de Gestión, sede de Sabadell, de la Delegación en Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por los períodos 4T de 2007 a 4T de 2010, números de referencia 2007-4T303-28880238Z, 2008-1T303-28880233N, 2008-2T303-28880233N, 2008-3T303-28880233N, 2008-4T303-28880233N, 2009-1T303-28880232Z, 2009-2T303-28880605T, 2009-3T303-28880988N, 200930328881367H, 2010-1T303-28880220Y, 2010-2T303-28880550H, 2010-3T303-28880384P, y 2010-4T303-28881361X. Reclamaciones que se corresponden con los números de registro 86/2013 a 98/2013, inclusive.

2).- Los acuerdos sancionadores de fecha 1 de agosto de 2012 dictados por la Dependencia de Gestión Tributaria, Administración de Sabadell, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por los períodos 4T de

2007 a 3T de 2010, números de referencia 2012080209440G, 2012080209447G, 2012080209452G, 2012080209478G, 2012080209483G, 2012080209541G, 2012080209558G, 2012080209557G, 2012080209564G, 2012080210310G, 2012080210313G, 2012080210320G. Reclamaciones que se corresponden con los números de registro 6354/2012 a 6365/2012 inclusive y 6967/2012.

30.- La resolución con liquidación provisional de fecha 29 de abril de 2013 dictada por la Dependencia Provincial de Gestión, sede de Sabadell, de la Delegación en Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por los períodos 1T a 4T de 2011, número de referencia 119095, calve de liquidación A081861356001751. Reclamación que se corresponde con el número de registro 6354/2014.

4).- Los acuerdos sancionadores de fecha 14 de noviembre de 2013 dictados por la dependencia de Gestión Tributaria, Administración de Sabadell, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por los períodos 1T a 4T de 2011, números de referencia 2013080178041G, 2013080178045G, 2013080178046G, 2013080178050G. Estos actos sancionadores son impugnados de forma acumulada en la reclamación con número de registro 834/2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 15 de junio de 2012, se dictaron acuerdos de resoluciones con liquidaciones provisionales por la Dependencia provincial de Gestión, sede de Sabadell, de la Delegación en Barcelona de la AEAT por los períodos 4T/2007 a 4T/2010. Así mismo, con fecha 29 de abril de 2013 y por el mismo órgano gestor se dictó acuerdo de resolución con liquidación provisional que comprendía los períodos 1T/2011 y 4T/2011.

Los motivos de regularización fueron los siguientes, en síntesis:

La sociedad Sabadell Equipaments y Serveis está participada íntegramente por el Ajuntament de Sabadell, que constituye esta sociedad con la finalidad entre otras de construir la Pista Cubierta de Atletismo para posteriormente encomendarle su gestión, estando ante un supuesto de gestión directa de servicios públicos.

El servicio que presta esta sociedad en la gestión y explotación de la pista cubierta de atletismo, debe considerarse dentro de lo contenido en el artículo 7.8º de la Ley del IVA; y en este contexto, se considera que, al tratarse de un servicio de naturaleza deportiva, no constituye el ejercicio de una función pública, y consecuentemente los servicios estarían sujetos al IVA. No obstante, una vez determinada la sujeción, los servicios estarían exentos conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA.

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición o construcción de las instalaciones municipales sólo podrán deducirse por la sociedad en la medida en que tales instalaciones se vayan a utilizar en el desarrollo de una actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas del impuesto. Y en la medida que dicha sociedad, en la explotación del pabellón deportivo y del complejo cultural, realice operaciones sujetas y exentas al impuesto, deberá aplicar la regla de prorrata en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado.

La aplicación de la exención prevista en artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las personas que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas, y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias operaciones a que la exención puede resultar aplicable.

Desde el punto de vista de los requisitos objetivos, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con la práctica del deporte o la educación física por personas físicas o que sólo de manera indirecta o mediata contribuyan a dicha práctica. En particular, no son servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por una persona física y por tanto no les resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º los servicios que se citan en el acuerdo, correspondiendo el tipo general del impuesto.

Tras exponer la normativa y reglas que operan en la aplicación de la prorrata en del derecho a deducir, y de la posibilidad de deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, se indica en el acuerdo que procede regular la situación tributaria del sujeto pasivo teniendo en cuenta que desarrolla actividad que están sujetas y exentas del impuesto y otras que sí están sujetas y no exentas, por lo que habrá que aplicar la regla de prorrata a los efectos de determinar qué parte de las cuotas de IVA soportadas son efectivamente deducibles.

En la medida en que el sujeto pasivo soportó cuotas antes del inicio de la actividad, para que las mismas resultaran deducibles debería haber comunicado esta circunstancia mediante la presentación de un modelo censal y además proponer un porcentaje provisional de prorrata, salvo que la Administración fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales.

Las deducciones que se calculen con arreglo a este porcentaje de prorata se consideran provisional y estarán sometidas a las regularizaciones de los artículos 112 y 113 de la Ley del IVA.

El contribuyente se dio de alta en el epígrafe 967.1 Instalaciones deportivas el 04/02/2011, habiendo comunicado su inclusión en el régimen general del IVA el 22/01/2007, epígrafe 501.1 construcción completa.

El objeto de la sociedad era el de construir un complejo deportivo, la denominada Pista Cubierta de Atletismo de Catalunya, para posteriormente llevar a cabo su explotación, como órgano técnico jurídico del Ajuntament de Sabadell, explotación efectiva que tuvo lugar a principios de 2011.

Dado que la sociedad no indicó en modelo censal su derecho a acogerse a la deducibilidad de las cuotas soportadas antes del inicio de actividad, podríamos bien considerar que no tiene derecho a la deducción alguna, puesto que su actividad principal sería una actividad sujeta y exenta, o bien considerar un porcentaje provisional, considerando tal y como se desglosa en su plan de actividad que además de operaciones exentas realizaba otras que sí daban derecho a deducir. Si bien el contribuyente nada dijo en su modelo censal de inicio de actividad, ni nada ha manifestado o alegado en el procedimiento de comprobación, en la medida en que se entiende más beneficioso para el contribuyente la consideración de un porcentaje provisional de prorata procedemos a, dentro del procedimiento de comprobación limitada que desarrolla la Administración, estimar un porcentaje provisional de prorata que se aplicará sobre las cuotas soportadas, sin perjuicio de la regularización posterior que el sujeto pasivo deberá realizar transcurridos cuatro años después de haber iniciado la actividad. Para llevar a cabo el cálculo de este porcentaje provisional se han tenido en cuenta los datos suministrados por la propia sociedad en el informe sobre gestión, donde se desglosan los ingresos previsible.

En base a dicho cálculo, resulta un porcentaje de prorata provisional del 33%.

Este porcentaje es el resultado de un cociente en el que se ha tenido en cuenta, en el numerador, el importe correspondiente a la previsión de ingresos que estarían sujetos y no exentos de IVA desde el cuarto trimestre del ejercicio 2007, que es el primer período comprobado, hasta el cuarto trimestre del ejercicio 2010. Este importe corresponde a los ingresos previstos por arrendamientos para actividad no deportivas (conciertos y otros eventos y además, los ingresos obtenidos por publicidad en pista y vending, según el plan de negocio de Sabadell Equipaments i Serveis).

Frente a las alegaciones presentadas por la entidad interesada, el órgano gestor manifestó que estamos ante un órgano instrumental del Ajuntament de Sabadell, como se desprende de los datos y circunstancias que se hacen constar en el acuerdo. Según los estatutos, la sociedad tiene como objeto social la promoción y gestión de equipamientos y servicios municipales: A) Promoure la construcció i gestió de la Pista Roberta d'atletisme de Catalunya. B) promoure la construcció i gestió d'altres equipaments i serveis municipals. C) Ejecutar totes aquelles activitats, obres i serveis que l'Ajuntament de Sabadell li pugui encarregar en l'àmbit dels equipaments i serveis municipals. D) Ejecutar els manteniments i adquirir els béns necessaris per a la prestació de serveis als equipaments i serveis que es gestionin. E) Formular estudis i projectes per a la implantació d'equipaments i serveis en l'àmbit del municipi de Sabadell.

Considera el órgano gestor que la entidad cumple todas y cada una de las condiciones para ser calificada, en los términos de la Ley de Bases de Régimen Local, como una entidad pública empresarial local, y por tanto considerada como ente de derecho público e incluida dentro del concepto de Administración Pública definido por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administración Común.

Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en las que sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable de control financiero, de control de eficacia y contratación.

En definitiva, los servicios que presta la sociedad son servicios sujetos al IVA puesto que: no son servicios regulados por el derecho Administrativo; se ejerce en competencia con los particulares, y son servicios distintos de los contenidos en el artículo 7.8º de la Ley del IVA.

Sin embargo, el artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA determina que están exentos del impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la edificación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades: entidades de derecho público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español, entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

Termina considerando el órgano gestor que Sabadell Equipaments i Serveis es una entidad de derecho público y dado que parte de los servicios que presta se encuadran dentro del ámbito subjetivo del artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA, tales servicios deben ser considerados como sujetos y exentos.

Segundo.

Contra los anteriores acuerdos de liquidaciones provisionales presentó la entidad interesada las reclamaciones económico-administrativas que ahora son objeto de resolución.

Decretada por este TEAC la acumulación de todas las reclamaciones presentadas; con fechas 15 de abril de 2013 y 22 de septiembre de 2015, presentó la entidad interesada escritos de alegaciones en el que, en síntesis, expone:

En cuanto a la aplicabilidad o no de la doctrina de los órganos técnico jurídicos, y considerando también la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), estima la entidad reclamante que la sujeción o no de las actividades no puede determinarse en base al artículo 7.8 de la Ley del IVA en aplicación de la doctrina de los órganos técnico-jurídicos, ya que la misma sólo resulta aplicable respecto de operaciones internas tal y como entiende la propia DGT, pero no respecto de operaciones que tengan carácter externo, que son las realizadas a favor de terceros distintos del propio Ente Local del cual depende Sabadell Equipaments i Serveis y/o de otras personas o entidades que no dependan de este ente, como son las que realizará esta sociedad una vez inicie su actividad. Por ello, resulta evidente la indebida aplicación que ha realizado la Administración en determinar la sujeción de las operaciones que realiza Sabadell Equipaments i Serveis una vez inicie su actividad, ya que estas operaciones no pueden considerarse de carácter interno, sino externo, ya que serán desarrolladas íntegramente por terceras personas o entidades no dependientes, ni directa ni indirectamente, del ente local del cual depende Sabadell Equipaments i Serveis.

Respecto a la sujeción al IVA conforme a los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, considera la entidad reclamante que la determinación de la sujeción al IVA de las operaciones que realiza Sbadell Equipaments i Serveis, una vez inicie la actividad, debe hacerse conforme a los criterios generales previstos en los citados preceptos, por lo que los servicios prestados a terceros –particulares u otros Entes públicos diferentes de la Administración de la que depende, sí estarán sujetos al IVA por concurrir en ese caso la totalidad de requisitos establecidos en los preceptos anteriores (con base en las consultas de la DGT que cita). A mayor abundamiento, este criterio de sujeción se ve reforzado a la vista del artículo 7.8, segundo párrafo de la Ley del IVA, que excluye expresamente de la sujeción al impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por entes públicos que actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

Alega sobre el incumplimiento de los requisitos subjetivos por aplicación de la exención del artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA, señalando que la sociedad mercantil Sabadell Equipaments i Serveis se rige por el ordenamiento privado. La aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA supondría una clara vulneración del principio de neutralidad que consagra el sistema del impuesto por medio del mecanismo del ejercicio del derecho a la deducción. Concretamente, la calificación realizada por la Administración de parte de la actividad realizada como exenta implicará que la entidad no pudiera deducir la totalidad del IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios cuando, cualquier otra entidad privada con forma de sociedad mercantil que desarrollara las mismas actividades si podría deducir la totalidad de estas cuotas. Por ello, al no concurrir la exención, los servicios prestados por la entidad estarán sujetos y no exentos de tributación en el IVA, siendo aplicable el tipo de gravamen reducido establecido en el artículo 91.Uno.2.8º de la Ley del IVA.

Concluye señalando que, en consecuencia, la determinación del porcentaje provisional de deducción aplicable según el régimen de deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la actividad empresarial de Sabadell Equipaments i Serveis, se debe establecer en el 100 por 100, al quedar acreditado que las operaciones a desarrollar en este momento constituyen operaciones sujetas al IVA de acuerdo con los artículos 4.Uno y 5.Uno.b) de la Ley del IVA, no exentas de tributación por aplicación del artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA, por falta de concurrencia del requisito objetivo previsto en este precepto.

Tercero.

Con fechas 1 de agosto de 2012 y 14 de noviembre de 2013 se dictaron por Gestión Tributaria, Administración de Sabadell, de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, los acuerdos sancionadores que se especifican en el encabezamiento de esta resolución, referidos a los períodos 4T/2007 a 3T/2010 inclusive y 1T/2011 a 4T/2011 respectivamente, derivados de los procedimientos de comprobación anteriores.

En el apartado de motivación y otras consideraciones se hace constar:

“La entidad Sabadell Equipaments i Serveis es una sociedad unipersonal participada en su capital íntegramente por un ente local, el Ajuntament de Sabadell y debe ser calificada, en los términos de la Ley 7/85, como una entidad pública empresarial local, y por tanto considerada como ente de derecho público e incluida dentro del concepto de Administración Pública definido por la LRJPAC. La sociedad construyó unas instalaciones deportivas para posteriormente llevar a cabo la gestión y explotación de las mismas. Las operaciones realizadas por un ente local mediante una empresa mercantil están sujetas al IVA en virtud del art. 7.8º la Ley. El art. 20.Uno.13º de la LIVA determina que están exentos del Impuesto 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 directamente relacionados con dichas práctica y sean prestados entre otros por Entidades de derecho público. La entidad Sabadell Equipaments i Serveis, S.L. ha deducido

incorrectamente cuotas soportadas de IVA puesto que su actividad está parcialmente exenta de IVA y en consecuencia debería haber aplicado la regla de la prorrata según lo dispuesto en el art. 102 de la Ley 37/1992 del IVA. La regla de la prorrata es 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. Antes del inicio de la actividad el contribuyente debería haber fijado un porcentaje provisional de prorrata, sujeto a la aprobación por la Administración. Es claro, de acuerdo con la documentación aportada durante el procedimiento de comprobación limitada del IVA 2010, desarrolla actividades que están sujetas y exentas al IVA la cesión para actividades deportivas y otros ingresos por actividades deportivas y otros ingresos por actividades no deportivas, conciertos, otros eventos publicidad en pista y vending. Apreciamos en la conducta del contribuyente culpa o al menos negligencia por cuanto es claro e indiscutible su condición de entidad de derecho y que su actividad principal estaba exenta y no podía deducir la totalidad de las cuotas soportadas”.

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra los anteriores acuerdos, alega en síntesis la entidad:

- *.- Los servicios que presta se encuentran sujetos y no exentos de IVA.
- *.- Inexistencia de culpabilidad en la actuación de la entidad reclamante.
- *.- Actuación amparada en una interpretación razonable de la norma, dado que se han presentado declaraciones correctas, no existiendo ocultación, señalando a continuación los conceptos en los que existe discrepancia jurídica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en el Real Decreto 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Procede la acumulación de estas reclamaciones en virtud de lo dispuesto en los artículos 212.1 y 230.1 de la LGT.

Segundo.

De los acuerdos de liquidación impugnados, la entidad reclamante no discute aquellas cuestiones relacionadas con el cálculo de la prorrata por parte de la Administración, limitándose a señalar que no procede en tanto realiza actividades sujetas y no exentas, pero nada señala respecto del cálculo concreto del porcentaje de prorrata que el órgano gestor realiza en los acuerdos, por lo que no procede entrar a conocer de las cuestiones relacionadas con este cálculo, al no existir controversia específica planteada, ni surgir del planteamiento realizado por el órgano gestor en los acuerdos impugnados.

Otro tanto ocurre respecto de las obligaciones formales que el órgano gestor manifiesta que se han incumplido, como son la declaración de alta censal con propuesta de prorrata, las actividades por las que debía estar de alta en el censo de empresarios, la aplicación de lo dispuesto en los artículos 111 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), etc, respecto de las que tampoco la entidad reclamante plantea cuestión alguna.

La controversia respecto de los acuerdos de liquidación se suscita esencialmente en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la LIVA.

Señalamos lo anterior porque el órgano gestor tributario, a pesar de cuanto se indica en los acuerdos sobre la aplicación del artículo 7.8 de la LIVA, concluye que la entidad Sabadell Equipaments i Serveis, S.L., es sujeto pasivo del impuesto y realiza una actividad económica sujeta al impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la LIVA, aunque no los cite para ello. Esta actividad económica no es otra que la relacionada con la práctica del deporte, además de otras como la cesión de espacios, publicidad, etc. Y ello es así en tanto en cuanto no se puede aplicar una exención si previamente no se ha calificado la actividad que realiza la entidad reclamante como sujeta al impuesto, lo que conlleva que se considere como empresario o profesional por esa actividad.

En este sentido, no es tampoco objeto de controversia la existencia o no de actividades no sujetas al impuesto, cuestión esta que, a la vista de los fines que tiene la entidad, conforme a sus estatutos sociales, podría haberse planteado por la Administración tributaria.

Concretando todavía más las cuestiones que se suscitan, de la lectura de los acuerdos de liquidación y de las alegaciones planteadas por la entidad reclamante, se ciñen esencialmente a los elementos o requisitos que deben concurrir para aplicar o no la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la LIVA, sobre todo al ámbito subjetivo de aplicación de la exención.

Es en este aspecto donde tienen cabida, en su caso, las consideraciones en relación a la delimitación de las actividades que llevan a cabo las Administraciones Públicas o Entes Públicos.

Por ello, en definitiva, hemos de pronunciarnos sobre la aplicación o no a la actividad deportiva que realiza la entidad reclamante de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la LIVA, que tendrá como consecuencia a su vez la aplicación de la regla de prorrata respecto de las cuotas soportadas deducibles, ya que se reconoce por el órgano gestor tributario que la entidad comprobada realiza además otras actividades sujetas y no exentas de IVA, actividades que no son objeto de controversia alguna por parte de la entidad reclamante.

Tercero.

El criterio adoptado por el órgano de gestión, después de señalar la existencia de operaciones sujetas y no exentas de IVA, se fija en que la entidad realiza también actividades u operaciones que se encuentran sujetas pero exentas en virtud del artículo 20.Uno.13º de la LIVA. Así, indica que *“el servicio que presta esta sociedad en la gestión y explotación de la pista cubierta de atletismo, debe considerarse dentro de lo contenido en el artículo 7.8º de la LIVA; y en este contexto, se considera que, al tratarse de un servicio de naturaleza deportiva, no constituye el ejercicio de una función pública, y consecuentemente los servicios estarían sujetos al IVA. No obstante, una vez determinada la sujeción, los servicios estarían exentos conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.13º LIVA”*.

Frente al criterio del órgano gestor, la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta Vinculante V0177/2011, de 1 de febrero de 2011, en relación con el supuesto que estamos examinando es otra bien distinta.

En dicha Consulta, el órgano consultivo examina la situación de una entidad mercantil de capital íntegramente público cuyo objeto social es la puesta en marcha, desarrollo, promoción y explotación, por ella misma o a través de terceros, de unas instalaciones deportivas, en concreto un circuito de velocidad, con sus infraestructuras deportivo-industriales y correspondientes equipamientos complementarios. Las actividades por las que la empresa pública obtiene ingresos son, entre otras, la cesión de las instalaciones para la realización de competiciones deportivas, entrenamientos y pruebas, cursos de conducción, reportajes fotográficos, presentaciones, test comerciales y otros no relaciones con el mundo del deporte, por publicidad, arrendamiento de una parte de las instalaciones para los servicios de restaurante y cafetería así como por inscripciones y venta de entradas con motivo de la celebración de espectáculos deportivos.

Al margen de no plantearse en ningún momento la calificación de órgano técnico jurídico de la entidad mercantil en relación con la Administración territorial de la que depende, la DGT señala expresamente:

“De acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo (véanse, entre otras, contestación a consultas con número de referencia V0412-06, de 8 de marzo y V1130-09, de 19 de mayo), la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2.º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

3.º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, para la aplicación a este tipo de servicios del tipo impositivo reducido del 8 por ciento será necesario que concurren los dos primeros requisitos anteriormente citados.

De acuerdo con lo anterior, en ningún caso resultará aplicable el tipo reducido del 8 por ciento o la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad”.

Hace referencia, a continuación al criterio de interpretación estricta que debe imperar en la aplicación de las exenciones:

“El principio de interpretación estricta tanto en exenciones como en aplicación del tipo impositivo reducido ha sido consagrado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) en numerosas sentencias, entre las que se puede resaltar la de fecha 15 de junio de 1989, dictada en el asunto C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, (...)”.

Y termina concluyendo lo siguiente:

“Por consiguiente, la preceptiva interpretación estricta del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992 y de la aplicación del tipo reducido del artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 8.º de esta misma Ley, lleva al análisis del concepto «servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física».

Esta expresión debe referirse a servicios que estén específicamente relacionados con la práctica de dichas actividades y que sean un consumo indispensable para el desarrollo de las mismas.

A este respecto, si bien es cierto que la cesión de las instalaciones a que se refiere el escrito de consulta pueden tener por objeto directo la práctica de actividades deportivas, no es menos cierto que la cesión del uso de las mismas puede no tener como finalidad inmediata permitir la práctica de tales actividades sino de otras bien distintas como pueden ser la realización de cursos de conducción, reportajes fotográficos, presentaciones, test comerciales y otros no relacionados con el mundo del deporte, entre otras.

De ello se desprende que el arrendamiento o la cesión de uso de las instalaciones deportivo-industriales y correspondientes equipamientos complementarios objeto de consulta no pueden considerarse, stricto sensu, como un servicio específicamente relacionado con la práctica del deporte o la educación física como tampoco pueden serlo, y así se ha indicado ya por este Centro Directivo (por todas, Consulta V1960-07, de 24 de septiembre), otro tipo de operaciones tales como los servicios de publicidad prestados por la entidad consultante utilizando las instalaciones del circuito deportivo, así como el arrendamiento de las instalaciones para el servicio de restaurante o cafetería. Tales actividades, junto con la organización de competiciones deportivas y la gestión de seguros de accidentes, tributarán al tipo general del Impuesto.

Por el contrario, sí deben considerarse servicios directamente relacionados con la práctica del deporte y, en consecuencia, será de aplicación el tipo reducido del Impuesto, la actividad consistente en la inscripción de participantes con motivo de la organización de carreras así como el alquiler de karts o motos y de unas pistas para el disfrute de los mismos, ya sean propios o alquilados.

No obstante lo anterior, en la medida en que fuera posible individualizar, en cada contrato suscrito por la entidad consultante, la finalidad del alquiler de las instalaciones objeto de consulta y éstas tuvieran por destino exclusivo la realización de actividades necesarias para la práctica del deporte, dicha cesión tributaría al tipo reducido del Impuesto”.

En definitiva, los servicios relacionados con la práctica del deporte prestados por la entidad mercantil dependiente exclusivamente de una Administración territorial quedan sujetos y no exentos de IVA, al tipo reducido cuando tengan por objeto esta finalidad; el resto de los servicios que no tengan esta finalidad, tributarán al tipo general.

Cuarto.

Con carácter previo a emitir nuestra opinión en relación con la cuestión controvertida que se fija en esta reclamación, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. (...)”.

Las actuaciones de comprobación desarrolladas por la Inspección o por los órganos de gestión son actuaciones de aplicación de los tributos, según establece el artículo 83 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

“1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (...)”.

Por tanto, la Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto; lo que no ocurre en el caso que estamos examinando, sobre la que este TEAC no se ha pronunciado expresamente, relativa a la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.13º de la LIVA a entidades mercantiles dependientes íntegramente de una Administración territorial.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto. De lo expuesto en el fundamento de derecho anterior se deduce que la consulta V0177/2011, de 1 de febrero de 2011, contiene unos hechos o circunstancias respecto a los que se existe identidad con los correspondientes a la entidad reclamante, que ha aplicado en sus autoliquidaciones el régimen tributario establecido en dicha consulta, sin que en ningún momento el órgano gestor haya cuestionado tal identidad de hechos o circunstancias. Por tanto, el órgano de gestión debió aplicar los criterios reflejados en la citada consulta al dictar su acuerdo de liquidación, con independencia de su discrepancia respecto a los mismos.

Es relevante en este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de marzo de 2011, recurso 260/2008, que en su fundamento de derecho quinto señala lo siguiente:

“Tal y como expuso esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm.814/2003 -, entre otras, el dictamen del Director General de los Tributos es un instrumento válido para fundamentar la cuestión controvertida, y está expresado en términos incondicionales y claros.

En efecto, en el presente supuesto el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la consulta, cual es interrogar sobre si la nueva ayuda forma parte de los ingresos de explotación platanera pudiéndose aplicar, respecto de los mismos, la bonificación controvertida. (...).

En este caso, no sólo el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la consulta, sino que es incluso más diáfano, si cabe, la respuesta de la consulta, que es inequívoca, clara y no da lugar a confusión alguna.

Esta consulta resulta vinculante, dada la fecha en que ha sido emitida, conforme a lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley General Tributaria de 2003, pero aún en el caso de que no lo fuere, ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm. 814/2003 -, anteriormente referida, que "el hecho en que tanto se insiste de que la consulta no sea vinculante no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno, pues una Administración que sirve con objetividad los intereses generales, más allá de sus propios intereses como organización, debe respetar el criterio jurídico de los órganos llamados, en mayor o menor medida, a sentar doctrina administrativa. Desde esta perspectiva, que la consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad, prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución, al margen de que, en el seno de la propia organización administrativa, quedaría también resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdecirse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas”.

De ahí que, cuando menos, debió motivarse en Derecho, lo que en modo alguno se ha hecho, qué razones había para considerar errónea, de hecho o de derecho, la resolución de la D.G.T. y por qué se aparta el órgano de resolución de lo dictaminado para responder a una consulta, con posible vulneración, al no hacerlo, de lo prevenido en el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92, a cuyo tenor "serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos", máxime teniendo en cuenta que no hay razón alguna para excluir el deber de motivar cuando el criterio haya sido sentado en procedimientos que, aunque diferentes a aquél en que debe dictarse resolución, tienen por objeto, precisamente, una función de orientación y consulta -a la postre, de favorecer la seguridad jurídica- orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional.

De ahí que el respeto al principio de confianza legítima, reconocido en el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 30/92, imponga a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente aducir, como se hace en el escrito de contestación a la demanda, lo siguiente: "En este contexto, a pesar de lo manifestado por la Dirección General de Tributos en las consultas que invoca la actora, no podemos compartir la configuración de esas ayudas como "rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas..." que es precisamente la base sobre la que se aplica la reducción del 50% de la cuota...", pues tal afirmación no desacredita como tal la conclusión material de la consulta".

En términos similares se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2007, recurso 320/2004.

Asimismo, el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas para los órganos de aplicación de los tributos se recoge en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de septiembre de 2011, RG 591/2010, en cuyo fundamento de derecho sexto se expone:

"(...) según el artículo 89 de la Ley General Tributaria, (...), las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar".

En el sentido expuesto se ha pronunciado ya este Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 22 de septiembre de 2015, RG 3253/2011 y RG 2294/2013.

De acuerdo con todo lo anterior, este Tribunal Económico-Administrativo Central declara no ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación impugnados, procediendo su anulación; señalando, como se ha expuesto anteriormente, que este Tribunal no se pronuncia sobre la cuestión controvertida planteada en el fondo del asunto, anulando por la razón que se acaba de exponer.

Quinto.

Anuladas las liquidaciones provisionales dictadas por el órgano de gestión, procede en igual medida anular los acuerdos sancionadores dictados por el mismo órgano y derivados de las actuaciones de comprobación anteriores.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

Estimarlas, anulando los acuerdos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.