

BIBLIOTECA DE RECURSOS



INSTITUTO EUROPEO DE ASESORÍA FISCAL

www.ineaf.es

Descargado desde la Biblioteca de Recursos de INEAF

Audiencia Nacional

AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 22 diciembre 2011

JT\2012\93



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA/1992):

Exenciones: entidades o establecimientos de carácter social: requisitos: finalidad no lucrativa: no vinculada necesariamente a la forma societaria escogida: susceptibilidad de las sociedades mercantiles de ser reconocidas como entidades privadas de carácter social, debiendo apreciarse si actúan con un fin lucrativo a la luz del objetivo perseguido por las mismas.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 758/2010

Ponente:Excma. Sra. Mercedes Pedraz Calvo

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN **estima** el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del TEAC de 19-10-2010, recaída en el recurso de alzada interpuesto contra Resolución del TEAR de Galicia de 19-06-2008, recaída en reclamación interpuesta contra denegación de solicitud de reconocimiento de entidad de carácter social en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

SENTENCIA

Madrid, a veintidos de diciembre de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 758/10 que ante esta Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador de los Tribunales Sr. Torres Álvarez en nombre y representación de **MEULAR SERVICIOS ASISTENCIAIS, S.L.** , frente a la Administración del Estado defendida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 19 de octubre de 2010 en materia relativa a *Impuesto sobre el Valor Añadido* con una cuantía indeterminada. Ha sido Ponente la Magistrado **D^a MERCEDES PEDRAZ CALVO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO- . La recurrente indicada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta, contra la Resolución de referencia.

Por Decreto del Sr. Secretario se acordó tener por interpuesto el recurso, ordenando la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO- . En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 24 de mayo de 2011 en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de rigor, termino suplicando se dicte sentencia anulando los actos administrativos impugnados y condene a la Administración a conceder a la recurrente el reconocimiento social de la entidad a los efectos tributarios, en especial, a los efectos de exención en el IVA.

TERCERO -. El Abogado del Estado contestó a la demanda para oponerse a la misma, y con base en los fundamentos de hecho y de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando

la desestimación del recurso.

CUARTO- . La Sala dictó Providencia señalando para votación y fallo del recurso la fecha del 20 de diciembre de 2.011, en que se deliberó y votó habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

-. Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 19 de octubre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Central (R.G. 7224-08) dictada en el recurso de alzada interpuesto por MEULAR SERVICIOS ASISTENCIAIS S.L. contra resolución del TEAR de Galicia de 19 de junio de 2008 dictada en la reclamación interpuesta contra un acuerdo de denegación de la solicitud de reconocimiento de entidad de carácter social dictado por la AEAT de Galicia en relación con el IVA.

El TEAC desestima la reclamación.

SEGUNDO

-. El artículo 20 [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) establece que estarán exentas del impuesto determinadas operaciones, entre ellas, en el apartado 8:

"Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a. Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de

edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b. Asistencia a la tercera edad.

c. Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d. Asistencia a minorías étnicas.

e. Asistencia a refugiados y asilados.

f. Asistencia a transeúntes.

g. Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h. Acción social comunitaria y familiar.

i. Asistencia a exreclusos.

j. Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k. Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

l. Cooperación para el desarrollo."

La actora considera que reúne los requisitos que establece dicha norma, en relación con el art. 6 del [R.D. 1624/1992 \(RCL 1992, 2834 y 1993, 404\)](#) para que se le reconozca la exención: carecer de finalidad lucrativa, reinvertir los beneficios obtenidos en actividades de la misma naturaleza, gratuidad de los cargos directivos que solo pueden ser compensados con dietas indemnizatorias y ausencia de beneficios en la prestación de los servicios para los socios o familiares hasta el segundo grado.

La actora cita en apoyo de su tesis la consulta de la DGT V1877-05 de 22 de septiembre de 2005, que considera llega a la conclusión totalmente contraria.

Por su parte el Abogado del Estado alega la improcedencia de conceder la exención porque no solo la actora es una entidad mercantil con ánimo de lucro, sino que no prueba que sus beneficios deban obligatoriamente reinvertirse en los mismos fines sociales que fundamentan la exención.

TERCERO

-. El [art. 20](#) de la [ley 37/1992 \(RCL 1992, 2786 y 1993, 401\)](#) en pfo. 3 establece:

"3. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

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

2. 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.

3. 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 1, números 8 y 13 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."

Como señala el TEAC la discusión se centra en analizar si la actora cumple con el primer requisito y concretamente si tiene o no finalidad lucrativa.

La Administración considera que si la tiene porque considera que según la jurisprudencia del Tribunal Supremo no puede equipararse la obtención de beneficio o excedentes con el ánimo de lucro y la ley no define el ánimo de lucro como tampoco la carencia de finalidad lucrativa por lo que habrá de examinarse cada caso en particular.

Y en este caso, considera la Administración en primer lugar relevante la forma societaria por aplicación de lo dispuesto en el art. 3 de la [Ley 2/1995 \(RCL 1995, 953\)](#) de Sociedades de Responsabilidad Limitada, por el hecho de haberse inscrito como Entidad de Iniciativa Privada en el registro de Entidades Prestadoras de Servicios Sociales de la Xunta.

El [artículo 32](#) de la [ley 4/1993 de 14 de abril \(LG 1993, 121\)](#) de servicios sociales, vigente hasta el día 18 de marzo de 2009 establece:

"1. Tendrá la consideración de Entidad prestadora de servicios sociales toda persona física o jurídica, legalmente reconocida como tal, que sea titular de Centros o desarrolle programas de servicios sociales.

2. Son Entidades prestadoras:

a. La Administración autonómica.

b. Las Entidades locales.

c. Las Entidades de iniciativa social. No obstará para la consideración de carencia de ánimo de lucro el hecho de que dichas Entidades perciban contraprestación de los usuarios, siempre y cuando del análisis global de su balance económico final no se deduzca la obtención de beneficios.

d. La Entidades de iniciativa privada con ánimo de lucro.

4. Todas las Entidades prestadoras de servicios sociales habrán de estar inscritas, con carácter previo al inicio de sus actividades, en un Registro administrativo creado al efecto en el que se clasificarán en alguna de las categorías establecidas en el párrafo anterior."

Y el art. 2 del [Decreto 291/1995 \(LG 1995, 315\)](#) establece:

" Toda entidad que desee prestar servicios sociales en el territorio de la Comunidad Autónoma gallega deberá inscribirse, con carácter previo al inicio de sus actividades, en el registro de la Consellería de Sanidad y Servicios Sociales y/o en el de la Consellería de Familia, Mujer y Juventud, según corresponda en función de las áreas de actuación establecidas en el [artículo 5.3º](#) de la [ley 4/1993, de 14 de abril \(LG 1993, 121\)](#) , de servicios sociales, a las que dirija su actividad "

La contestación dada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V1877-05 de la Dirección General de Tributos, tiene el siguiente tenor literal:

"De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad consultante cumple, en principio, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social: los beneficios

eventualmente producidos no se reparten, sino que se dedican a la actividad; los cargos de administradores son gratuitos; los socios no son los destinatarios principales de la actividad, ni sus cónyuges o parientes consanguíneos.

La única duda se suscita en cuanto al carácter lucrativo de la sociedad consultante. En principio, esta sociedad es anónima y, por la propia naturaleza de esta forma mercantil, una de sus características intrínsecas es la finalidad lucrativa. Sin embargo, en relación con estas cuestiones se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En su [sentencia de 21 de marzo de 2002 \(TJCE 2002, 126\)](#), Kennemer Golf, Asunto C-174/00, el Tribunal declara que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) debe interpretarse en el sentido de que, para determinar si un organismo actúa «sin fin lucrativo», debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades" y que "la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil". Además, insiste el Tribunal en que "el hecho de que la finalidad del organismo que puede obtener la exención del IVA constituye el criterio de apreciación para la concesión de dicha ventaja queda refrendado claramente por la mayoría de las demás versiones lingüísticas de dicho artículo".

El Tribunal considera que "corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo «sin fin lucrativo».

Cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que

ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias. Evidentemente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) no prohíbe a los organismos que contempla cerrar el ejercicio con un saldo positivo. De lo contrario, como destaca en particular el Gobierno del Reino Unido, resultaría imposible para tales organismos crear reservas para sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras de sus instalaciones".

Se planteaba también si el carácter no lucrativo se podía mantener aun cuando el organismo en cuestión intentase obtener beneficios sistemáticamente. Dice el Tribunal al respecto que "como destaca el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, no son los beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final de un ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa «sin fin lucrativo»".

Por todo ello, el Tribunal viene a concluir que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) ha de interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa «sin fin lucrativo» aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits que después destina a la ejecución de sus prestaciones. La primera parte del requisito facultativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) debe interpretarse de igual manera.

Este último precepto (artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión de la ([Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#)) se

corresponde con el apartado 1º del artículo 20.Tres de la [Ley 37/1992 \(RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485\)](#) . La disposición comunitaria dice textualmente que "los organismos de que se trate no deberán tener por objetivo la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas". Esta previsión ha sido transpuesta al ordenamiento interno como se ha expuesto en el artículo 20.Tres.1º .

Es decir, el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. Si ambos conceptos son, por tanto, equivalentes, se puede concluir que el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la consultante tiene un fin lucrativo material, sino solamente formal, por revestir la forma de sociedad anónima. Realmente carece de esta finalidad lucrativa y, por supuesto, actúa consecuentemente.

Tampoco debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de "organismos de carácter social". Dice el Tribunal en su [sentencia de 26 de mayo de 2005 \(TJCE 2005, 153\)](#) , Kingscrest, Asunto C-498/03 que "el término «organismo» es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro".

Todo ello implica que la sociedad consultante cumple la condición de falta de carácter lucrativo contenida en el número 1º del apartado tres del artículo 20 . En consecuencia, la sociedad consultante cumple todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para ser considerada como una entidad de carácter social.

Sin embargo, la aplicación de las exenciones en las que se requiere la condición de entidad privada de carácter social requiere el reconocimiento de esta condición por parte de la Administración tributaria tal y como se describe en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido , aprobado por [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre \(RCL 1992, 2834 y 1993, 404\)](#) , (Boletín Oficial del Estado del 30), según el cual:

"Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

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".

4.- En lo que respecta a la aplicación de las exenciones transcritas en el apartado 1 de esta contestación, éstas se refieren a la prestación de servicios de asistencia social, prestación de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física y prestaciones de diversos servicios culturales respectivamente.

Lo que dichas exenciones tienen en común es que para poder aplicarlas se requiere que la prestación de los servicios descritos en el artículo se realice por determinadas personas, entre ellas,

las entidades privadas de carácter social.

En la medida en que la sociedad consultante obtenga el reconocimiento de entidad privada de carácter social según lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto , se considerarán exentas la prestaciones de servicios incluidas en los citados número 8º, 13º y 14º del artículo 20.Uno de la [Ley 37/1992 \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) ."

Resulta así que el único requisito puesto en duda por la Administración (lo dice expresamente el TEAR: "*en el caso que nos ocupa respecto de los tres requisitos que menciona el artículo 20.tres para poder ser reconocida como entidad de carácter social, el único cuyo cumplimiento se pone en tela de juicio es el de "carecer de finalidad lucrativa"*) es la ausencia de ánimo de lucro, ausencia que vincula a la forma societaria escogida, y la propia Dirección General de Tributos en aplicación de las indicaciones establecidas en la jurisprudencia comunitaria ha entendido que una sociedad anónima, la cual por la propia naturaleza de esta forma mercantil tiene como una de sus características intrínsecas la finalidad lucrativa, a tenor de lo dispuesto en la [STJCE Kennemer Golf de 21-III-2002 \(TJCE 2002, 126\)](#) puede obtener el reconocimiento de la exención; a tal fin debe apreciarse si actúa o no con fin lucrativo "*a la luz del objetivo perseguido por este*" . Y así concluyó la DGT que "*En la medida en que la sociedad consultante obtenga el reconocimiento de entidad privada de carácter social según lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto , se considerarán exentas la prestaciones de servicios incluidas en los citados número 8º, 13º y 14º del artículo 20.Uno de la [Ley 37/1992 \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) ."*

Y resulta igualmente que a la vista del tenor del artículo 2 de los estatutos sociales, la entidad obtuvo el reconocimiento por la

Xunta como Entidad (de iniciativa privada) prestadora de servicios sociales.

De cuanto queda expuesto resulta la estimación del presente recurso contencioso administrativo, y la anulación de los actos administrativos impugnados.

CUARTO

-. No se aprecian razones que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139. Pfo. 1 de la [Ley Jurisdiccional \(RCL 1998, 1741\)](#) , justifiquen la condena al pago de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados, y los demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos **ESTIMAR y ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **MEULAR SERVICIOS ASISTENCIAIS, S.L.** , contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 19 de octubre de 2010 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual anulamos así como los actos administrativos de que trae origen, por no ser conformes a derecho condenando a la Administración al reconocimiento del derecho de la recurrente a la exención del IVA. Sin efectuar condena al pago de las costas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 248 pfo. 4 de la [Ley Orgánica del Poder Judicial \(RCL 1985, 1578 y 2635\)](#) .

ASI por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION

.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Iltrma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, estando celebrando Audiencia Pública la sección Sexta de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de todo lo cual yo, el Secretario judicial, doy fe.





...más Información y Recursos en nuestra web INEAF.ES

BIBLIOTECA INEAF

Biblioteca de Recursos

- Jurisprudencia.
- Lecturas de Interés.
- Modelos.
- Formularios.
- Guías Prácticas.
- Consultas.
- Casos Resueltos.

Biblioteca de Legislación

- Internacional.
- Unión Europea.
- Estatal.
- Autonómica.
- Provincial.
- Municipal.

Material Divulgativo

- Sistema Tributario Español.
 - IRPF.
 - IVA.
 - Impuesto sobre Sociedades.
 - ISD.
 - ITP y AJD.
 - Haciendas Locales.
 - Procedimientos Tributarios.
 - Otros Impuestos.
- Contabilidad.
- Mercantil.
- Laboral.

Tribuna de Opinión

- Actualidad Contable
- Actualidad Fiscal
- Actualidad Jurídica
- Actualidad Laboral
- Actualidad Mercantil
- Consejos
- Artículos de Opinión