

El IVA, un problema más ¿o una posible oportunidad?

En el número 339 de nuestra revista *Skipper*, de febrero de 2011, criticamos duramente que la Dirección General de Tributos dictaminara que el IVA a aplicar en los amarres debía ser del 18%. Este mes hemos querido que un especialista de un prestigioso despacho de abogados de Valencia nos explique cómo ha resuelto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia las reclamaciones presentadas para impugnar las liquidaciones requeridas a un club náutico del norte de Valencia al regularizar las cuotas soportadas por dicho club en los ejercicios 2007 y 2008.

Anda el patio revuelto por obra y gracia de una resolución de la Dirección General de Tributos (la DGT), en relación con el IVA de los servicios prestados por los clubes náuticos.

Durante años, se había venido manteniendo como postura más o menos estable que los servicios prestados por los clubes náuticos que contaran con el reconocimiento de establecimiento de carácter social estarían exentos, y que aquéllos que no contaran con dicho reconocimiento, deberían repercutir el correspondiente tipo reducido del IVA.

Sin embargo, en resolución de septiembre de 2010 la DGT viene a establecer, en la práctica, que el arrendamiento de amarres estará sujeto y no exento de IVA, tributando al tipo general del 18%, con independencia de que el club tenga o no la calificación de establecimiento de carácter social.

Más allá de la crítica que por razón de oportunidad pueda realizarse a la resolución (la sujeción al tipo general de IVA de estos servicios supone la subida de hecho de las cuotas en un 18%, en los tiempos que corren), lo que sin duda introduce es inseguridad jurídica. Pues sin cambiar una coma de la norma, la DGT ha modificado radicalmente su opinión, pasando de considerar exentos los servicios mencionados, a determinar que los clubes deberán repercutir la mayoría de sus servicios al tipo general.

Sin embargo, este cambio de criterio puede convertirse, en determinados casos, en una oportunidad para los clubes náuticos, como a continuación exponemos.

La situación anterior

Tradicionalmente, la DGT había concluido que estaban exentos de IVA los servicios prestados por los clubes náuticos a personas físicas que practicaran deporte, siempre que se reunieran los requisitos señalados en la normativa para ser considerados como entidad



o establecimiento de carácter social, con independencia de que se hubiese solicitado y producido el reconocimiento de su condición. Es decir, que los mencionados servicios estarían exentos, siempre que los clubes náuticos no tuvieran ánimo de lucro, sus cargos fueran gratuitos, sus socios no pudieran gozar de unas condiciones especiales en la prestación de los servicios ni fueran los destinatarios principales de los mismos.

En caso de que no se cumpliera alguno de los requisitos mencionados, al tratarse de una prestación de servicios directamente relacionada con la práctica del deporte o la educación por una persona física, se tributaría al tipo impositivo reducido (el 7%; a partir del 1 de julio de 2010, el 8%).

Dicho criterio venía recogido, entre otras, en las Consultas Vinculantes de la DGT, V0649-08, de fecha 1 de abril de 2008 y V0927-08 de 9 de mayo del mismo año.

Entre los servicios señalados en dichas Resoluciones como *"directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, quedando exentos o sujetos a tipo reducido"*, señalaba expresamente la cesión de uso/alquiler de amarres tanto a socios como a transeúntes.

Pues bien, conforme a este criterio los clubes náuticos, al menos en su mayoría, tenían el reconocimiento expreso de establecimiento de carácter social, por lo que venían tradicionalmente declarando como exentos los servicios de alquiler y cesión de uso de los amarres y, por esa razón, no tenían derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado, las cuales se asumían como un coste más.

Por el contrario, aquéllos que no tenían la consideración de establecimiento de carácter social, por no reunir los requisitos o por no haber solicitado dicho reconocimiento, repercutían los servicios que prestaban al tipo de IVA reducido (7% hasta julio de 2010, el 8% con posterioridad) y, en consecuencia, se deducían las cuotas de IVA que soportaban.

La interpretación que hizo Hacienda. Nuestra intervención.

Sin embargo, la Administración Tributaria practicó regularizaciones considerando que el carácter de establecimiento social era aplicable con independencia de su solicitud por el club náutico y el consecutivo reconocimiento por la Administración tributaria, de forma que los servicios prestados estuvieran exentos de IVA, con el consiguiente efecto de negar la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Es lo que sucedió en el caso de un club del norte de la provincia de Valencia, en el que la Administración Tributaria, en julio de 2010, regularizó las cuotas soportadas de los ejercicios 2007 y 2008. Para basar su conclusión, la Administración consideró que la normativa comunitaria en materia de IVA, esto es, la Directiva 112/2006/CEE, era de aplicación directa y que, por tanto, la legislación española no podía establecer requisitos añadidos a la aplicación de la exención, como era la necesidad de su previo reconocimiento administrativo. La Junta Directiva del citado club náutico se puso en contacto con la Oficina de Valencia de Asociado de J&A Garrigues S.L.P., para la impugnación de las referidas liquidaciones, presentándose para su tramitación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), sendas reclamaciones económico-administrativas.

En el seno de dichas reclamaciones se alegó, fundamentalmente, y por lo que ahora nos interesa, la improcedencia, tanto de la (i) exención aplicada por la Administración por no tener reconocida la condición de establecimiento de carácter social; como de la (ii) aplicación directa de la Directiva comunitaria, ignorando los requisitos establecidos por el legislador nacional.

El TEARCV, en Resolución de fecha 20 de julio de 2011, estima ambas alegaciones, y concluye que "procede reconocer que el recurrente, calificado por la resolución impugnada como establecimiento de carácter social, que no ha solicitado la aplicación de la exención, no tiene derecho a su aplicación y que, como tal, los servicios prestados por el mismo deben incorporar el impuesto".

Queda claro, al menos a juicio del TEARCV, que esta vía de regularización por la que había optado la inspección es contraria al ordenamiento jurídico español y, por tanto, que para que sus servicios estuvieran exentos, los clubes náuticos no sólo tenían que cumplir los requisitos establecidos por la Ley, sino, además, tener el reconocimiento de establecimiento de carácter social.





El nuevo criterio de la DGT, resolución de 8 de septiembre de 2010

Sin embargo, mediante la Consulta Vinculante de la DGT, V1938/10, de 8 de septiembre de 2010, a la que nos referíamos al comienzo de este artículo, y dando otra vuelta de tuerca a la cuestión, la DGT establece que los servicios de arrendamiento o cesión de uso de los puntos de amarre no pueden considerarse, *stricto sensu*, como un servicio directo y específicamente relacionado con la práctica del deporte.

Añade, además, que el tipo impositivo aplicable al arrendamiento o cesión de uso de puntos de amarre será el tipo general (18%) y no el reducido (8%), al entender que, según la Directiva comunitaria, únicamente estarán sujetas al tipo reducido –en lo que ahora nos interesa– las prestaciones de servicios relacionadas con (i) el derecho de acceso a una manifestación deportiva y con (ii) el derecho a utilizar instalaciones deportivas; sin que puedan considerarse el arrendamiento o cesión de puntos de amarre, manifestaciones de uno u otro derecho.

La Administración, además, no ha especificado qué condiciones debe cumplir el barco y/o el propietario del mismo para que se pueda defender que el arrendamiento de su amarre pueda considerarse como un servicio *directa y específicamente* relacionado con la práctica del deporte.

El citado criterio tiene, a primera vista, un efecto perjudicial para los clubes: el incremento del precio de los servicios en un 18%, o una reducción drástica de los ingresos, en caso de que se opte por no subir el precio.

¿Una oportunidad?

Este criterio, sin embargo, también tendrá una vertiente positiva o, al menos, no a todos los clubes les afectará por igual. Y es que, como adelantábamos, el hecho de que no se encuentren exentas las referidas prestaciones de servicios (lo que implicará la necesaria repercusión de las cuotas del IVA correspondientes), conllevará la deducibilidad de las cuotas soportadas, por lo que el IVA dejará de ser un gasto para el club para convertirse en un *imput* neutro.

Pero veámoslo con un ejemplo, que queda siempre mucho más claro:

Supongamos que un club náutico con el reconocimiento de establecimiento de carácter social, no venía repercutiendo a sus socios cuotas de IVA por los servicios que prestaba, y que el total de los ingresos de dicho club ascendía a un millón de euros. De estos ingresos, 200.000 euros correspondían a las cuotas de socios y el resto a servicios de alquiler y de cesión de uso de los amarres.

En este caso, la totalidad del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios no sería deducible, por lo que se consideraría un gasto. Supongamos que el IVA soportado asciende a 50.000 euros.

Pero supongamos que este club náutico ha decidido ampliar o remodelar sus instalaciones o construir un nuevo edificio de oficinas. Por estas obras, que están presupuestadas en unos 600.000 euros, el club soportará cuotas al 18% que, en ningún caso, podrían ser deducibles, de acuerdo con el criterio utilizado hasta ahora por Hacienda. Por tanto, a estos 50.000 euros de IVA soportado por los, llamémosles, "gastos corrientes", habrá que sumar 108.000 euros más del IVA soportado por la obra a realizar. Estos 108.000 euros se considerarían como mayor valor de la obra realizada, y su coste se recuperará contablemente a través de la amortización anual (normalmente, al 2% anual).

Sin embargo, con el cambio de criterio, las cuotas soportadas pasarían a ser deducibles, en función del porcentaje que el club tuviera de ingresos no exentos de IVA (en nuestro ejemplo, el 80%), por lo que de los 158.000 euros de IVA soportado, 126.400 euros serían deducibles. En este caso, el club recuperaría el 80% del IVA soportado en el mismo año en el que lo pagó, sin perjuicio de una posible regularización posterior, en caso de que el porcentaje de ingresos no exentos difiriera del actualmente aplicado en, al menos, 10 puntos porcentuales.

Como puede verse, no a todos los clubes les afecta de la misma manera el cambio de criterio, pues no todos están en la misma situación. Habrá muchos que cuenten con el reconocimiento de establecimiento social, pero habrá otros que no lo hayan solicitado y que, aun habiéndolo solicitado, no se les haya reconocido. Y habrá algunos a los que ni siquiera les interese solicitarlo. Nos encontraremos casos en los que, sin tener el reconocimiento, no vinieran repercutiendo IVA hasta ahora por los servicios que prestaban, y otros que aun teniéndolo, repercutían el IVA a un tipo reducido, etc. Este cambio de criterio deja abiertas, además, gran cantidad de incógnitas: ¿qué sucede con los ejercicios anteriores al cambio de criterio?; ¿va a poder la Administración regularizarlos?; visto el ejemplo anterior, ¿puede que un club que haya realizado gran cantidad de inversiones en ejercicios anteriores pudiera verse beneficiado por esa regularización?; ¿puede el club hacer la regularización voluntariamente?; y, en caso afirmativo, ¿cuál es la mejor forma de hacerlo?

En conclusión, sólo con un análisis individualizado de cada una de las situaciones en las que se encuentre el club, podrá concluirse cuál debe ser la solución más adecuada para cada uno de ellos. De modo que hay que huir del "café para todos". □ *Fotos archivo*

Fernando Serrano Bononat

Asociado de J&A Garrigues, S.L.P. (Valencia)

fernando.serrano@garrigues.com