

Consulta Vinculante V3291-14, de 09 de diciembre de 2014 de la Subdirección General de  
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 3765/2014

#### DESCRIPCIÓN

La consultante es una escuela de fútbol, inscrita como entidad sin ánimo de lucro, que tiene reconocida la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la Agencia Tributaria. Ha contratado con un ayuntamiento la impartición de clases a equipos infantiles, que se imparten por un grupo voluntario de socios, destinando el importe íntegro de dichas clases al funcionamiento de la entidad, ya que cuenta con más equipos de deportistas federados en competición oficial.

#### CUESTIÓN

*Mantenimiento de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido desde el momento en que empiezan a impartirse las clases.*

#### CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo 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.

Por otro lado, el artículo 5, apartado uno, letra a), de la citada Ley, declara que a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Según el apartado dos de dicho artículo 5 "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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

2.- Por otra parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto establece una serie de exenciones en las operaciones anteriores, señalando en el punto 12º de su apartado uno:

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

(...).

12º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la

consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia."

La consultante es una entidad sin ánimo de lucro que tiene reconocido el derecho a la mencionada exención por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con el requisito contenido en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. Dicha exigencia de reconocimiento previo ha dejado de incluirse en la normativa actual, exigiéndose únicamente que la actividad desarrollada por la entidad sin ánimo de lucro cumpla los requisitos previstos en el artículo, incluyendo el de que sus actividades no sean susceptibles de producir distorsiones en la competencia.

Según el escrito de consulta, la organización patronal consultante tiene previsto impartir clases por las cuales se cobrará una contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas para los socios en sus estatutos, servicio que podría también ser prestado por el sector privado, pudiendo por tanto entrar en competencia con éste.

Por todo ello, no parece que puedan seguir considerándose cumplidos los requisitos exigidos por el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto, de tal manera que no resultaría aplicable la exención contenida en el mismo.

3.- En caso de no corresponder la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.12º, deberá considerarse la posibilidad de que resulte aplicable a las clases impartidas lo previsto en el ordinal 13º del mismo apartado:

"13º. 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 prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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.

A) Los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 11 (LA LEY 3625/1992) y 12 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992)), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.

Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como de entregas de bienes a efectos del referido Impuesto según lo previsto en los artículos 8 (LA LEY 3625/1992) y 9 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

b) La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

B) Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física, con independencia del hecho de que dicho servicio se preste a cargo de la persona que lleva a cabo dicha práctica o a cargo de un tercero.

A estos efectos, resulta irrelevante que la persona física que practique el deporte o la educación física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios o que esté o no afiliada al correspondiente Club Deportivo.

b) El prestador de los servicios mencionados en la letra A) anterior debe ser alguna de las entidades que se indican a continuación:

- Entidades de Derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Entidades o establecimientos deportivos privados calificados de carácter social a efectos de lo previsto en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre (LA LEY 22079/2012), de Presupuestos Generales para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), señala que, 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.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º 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.º 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 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se

determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso."

4.- Así pues, los servicios deportivos objeto de consulta estarán exentos del Impuesto en virtud del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) siempre que la entidad consultante cumpla los requisitos legales para seguir siendo considerada como una entidad de carácter social. Para ello, la consultante podrá, si lo estima oportuno, volver a solicitar su calificación como tal de la Administración tributaria, toda vez que ha iniciado actividades diferentes de las realizadas en el momento de obtener su calificación inicial, por las cuales obtiene un precio de los usuarios y puede obtener un eventual beneficio, que deberá ser destinado a las actividades a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto. Debe recordarse, en todo caso, que dicho reconocimiento no es obligatorio a efectos de la aplicación de la exención, sino que lo es el cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 20.Uno.13º y en el artículo 20.Tres.

En caso de no cumplirse los mencionados requisitos, la actividad desarrollada por la entidad consultante tributará al tipo general del Impuesto, es decir, al 21 por ciento.

5.- Lo que comunico a Vd. 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 (LA LEY 1914/2003).

