

NUM-CONSULTA	V5463-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	27/12/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-13º, 20- Tres, 164-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es un Patronato Municipal de Deportes que firma convenios con los clubes deportivos del municipio, a través de los cuales pone a disposición de los mismos las instalaciones municipales para ser utilizadas por los practicantes de su deporte. Además aporta a estos clubes ciertas cantidades en función del número de deportistas inscritos en el club. A cambio los clubes reservan algunas plazas para los alumnos del municipio, y organizan algunas actividades deportivas para el Patronato. Las facturas que recibe el Patronato de los clubes por las cantidades que les abona son para el Patronato, según manifiesta, pagos de gastos corrientes, y como tal se declaran, y en dichas facturas los clubes no le repercuten el Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Exención de los servicios prestados por clubes deportivos a personas físicas y que les son compensados posteriormente por el Patronato consultante. Obligaciones censales y formales de los clubes deportivos. Tratamiento a estos efectos del personal contratado para impartir dichas actividades deportivas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con el apartado uno del artículo 4 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre):</p> <p>“Uno. 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 profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley señala:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>(...).</p> <p>Dos. 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>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.”.</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las</p>

asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios 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. Por tanto, la actividad de prestación de servicios por **clubes** deportivos, descrita en la consulta, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por su parte, el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:

“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, 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.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º 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:

1º 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.

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

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un **club** deportivo, un ayuntamiento,

etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

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

3.- En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, 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.”.

De acuerdo con lo expuesto, un **club** deportivo que pueda tener carácter social es una de las entidades a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, luego en el caso de que un **club** deportivo que cumpliera las condiciones para tener la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, fuera el que prestase los servicios deportivos objeto de consulta, tales servicios deportivos estarían sujetos pero exentos de dicho Impuesto.

Como hemos señalado anteriormente, el requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (en este caso, el Patronato consultante), siempre que los deportistas sean los destinatarios materiales y efectivos de los servicios prestados.

De la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros datos sobre los contenidos económicos de la actividad consultada, se deduce que, en este caso, los servicios de organización de actividades deportivas financiadas a través de un convenio y del uso de las instalaciones propiedad del Patronato consultante, son prestados al participante en dicha actividades por una entidad deportiva que puede tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social. En estas circunstancias, le será aplicable a dichos servicios la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

4.- En todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno 13º de la Ley 37/1992, se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por los **clubes** deportivos que tengan la consideración de establecimiento privado de carácter social y que, 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.

Además como hemos señalado anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable 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.

En este sentido, se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, por lo que respecta al objeto de la presente consulta, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de cuotas de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones deportivas municipales, la aplicación de tarifas reducidas o la posibilidad de adquirir abonos para por el uso de las instalaciones deportivas así como la posibilidad de utilizar en exclusiva determinadas instalaciones deportivas.

Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (polideportivo municipal, etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, bien sean abonados o no abonados, o estén o no asociados a un **club** deportivo..

- Arrendamiento de instalaciones deportivas con el fin de que las mismas sean usadas por personas físicas en la práctica de deporte, tanto si el servicio se presta directamente a las personas físicas que practican dicho deporte, como si se presta con cargo a un **club** o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas persona físicas que practican el deporte.

- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, en ningún caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto de las instalaciones municipales a cambio del pago de una entrada, sin incluir el acceso a las

instalaciones deportivas.

- Arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos a los de ser usados por personas físicas en la práctica de deporte o la educación física, como por ejemplo para explotar el servicio de restaurante o cafetería o una tienda de deportes.

Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de competiciones o espectáculos deportivos, ni la entrada a los mismos, servicios que tributarán al tipo general del 21 por ciento, si bien, la entrada a los espectáculos deportivos de carácter aficionado tributará al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.2, número 8º, de la Ley 37/1992.

5.- Por su parte, en cuanto a las obligaciones que pueden afectar a dichos **clubes** y, subsidiariamente, al consultante, el artículo 164 de la Ley del Impuesto señala que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

(...).”

Por su parte, el censo de empresarios, profesionales y retenedores es objeto de regulación en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre) en cuyo artículo 3.2, letra a), se establece que:

“2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

(...)"

Habida cuenta de que los **clubes** deportivos, según la actividad que van a desarrollar, ostentarán la condición de empresario o profesional, habrán de encontrarse dados de alta en el mencionado registro.

El alta habrá de causarse de conformidad con el artículo 9 del mismo texto que establece:

"1. Quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo.

(...)

4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Actualmente, los modelos a través de los cuales puede cursarse el alta en el registro de empresarios, profesionales y retenedores son los modelos 036 y 037 aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores (BOE de 10 de mayo), modificada por la Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

6.- En lo concerniente a la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas, el apartado uno del artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifican otras normas (BOE de 31 de diciembre), establece lo siguiente:

"1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

(...)"

En consecuencia, si las entidades objeto de consulta realizan exclusivamente operaciones exentas del artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto, no estarán obligada a la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente, el apartado 7 del artículo 71 del mismo texto reglamentario dispone, al respecto de la declaración-resumen anual, que los sujetos que “No estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en los mismos supuestos a los que se refiere el cuarto párrafo del apartado 1 de este artículo.”.

De acuerdo con la normativa anterior, en el caso de que un **club** deportivo desarrolle la prestación de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por una persona física, y éstos estuvieran sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como así parece deducirse del escrito de consulta, no vendrá obligado a presentar declaración censal ni a presentar declaraciones periódicas ni la declaración resumen anual de operaciones, en los términos señalados.

7.- Por último, y en lo que se refiere a las obligaciones a efectos del Impuesto de los **clubes** que tengan contratado personal para impartir dichas actividades deportivas, el artículo 7.5º de la Ley 37/1992 señala que no estarán sujetas al Impuesto, entre otras, las operaciones siguientes:

“5º. Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”.

Por tanto, no estarán sujetos al Impuesto los servicios que presten a un **club** deportivo los monitores, profesores o entrenadores que tengan con dicho **club** deportivo relaciones administrativas o laborales en régimen de dependencia.

Sin embargo, estarán sujetos al Impuesto los servicios que presten a un **club** deportivo las personas o entidades, en este caso, los monitores, profesores o entrenadores que realicen actividades empresariales o profesionales, según el concepto anteriormente expresado de las mismas, salvo que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

8.- 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.