

Consulta Vinculante V1604-14, de 20 de junio de 2014 de la Subdirección General de  
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 1810/2014

#### DESCRIPCIÓN

EL ayuntamiento consultante gestiona el Servicio Público de Deportes contratando con diversas empresas los servicios deportivos, su organización ejecución y coordinación. Los programas de actividades deportivas se pueden clasificar en varios grupos:

Programa de deporte terapéutico

Programa de escuelas municipales

Programa de deporte e integración social y

Programa de actividades deportivas para personas con discapacidad.

#### CUESTIÓN

*Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por las empresas que contrata el Ayuntamiento, y/o aplicación de alguna exención, si procede.*

#### CONTESTACIÓN

En el escrito de consulta no se especifica qué tipo de empresas son las que contratan con el Ayuntamiento, si son personas físicas, entidades mercantiles o entidades sin ánimo de lucro. En la contestación se recogerán los tres supuestos.

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.

El artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) dispone que estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

"9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

- b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

La exención contemplada en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), no es extensible a los servicios objeto de consulta dado que es criterio mantenido por este Centro Directivo que los servicios relativos a la práctica del deporte están expresamente excluidos de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), cuando no se presten por los propios centros docentes.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) dispone que estará exenta "3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas."

Este artículo no es aplicable al caso consultado pues no se trata de una actividad de carácter sanitario sino deportivo, aunque en algunos casos se ofrezca con fines terapéuticos.

3.- Por otra parte el artículo 20, apartado uno, número 8º de la citada Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) señala que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"8º. 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, 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 das.
- h) Acción social comunitaria y familiar.

- i) Asistencia a ex-reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

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."

Este centro directivo estima que tampoco es de aplicación, a los programas deportivos ofrecidos por el ayuntamiento, esta exención de carácter social dado que ya existe en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) una exención específica para los servicios deportivos.

4.- Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio (LA LEY 12543/2012), de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Hasta el 31 de agosto de 2012 el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la anterior redacción de dicho precepto era el 18 por ciento.

El artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), en su redacción vigente hasta el 31 de agosto de 2012, disponía lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

8º. 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 no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley."

El Real Decreto-ley 20/2012 (LA LEY 12543/2012), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, ha dado una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), en la que no se contempla la tributación a un tipo reducido de los servicios anteriormente contenidos en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992). Por tanto, los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que no estén exentos del Impuesto por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) tributarán, desde el 1 de septiembre del año 2012, al tipo general del 21 por ciento.

El artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), dispone que estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones.

"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 artículo 20, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (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 del Estado para 2013 (BOE de 28 de diciembre) dispone lo siguiente:

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

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

2º. 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.

3º. 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 la doctrina de este Centro Directivo, la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 13º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por personas físicas, o que sólo de una manera indirecta o mediata

contribuyan a dicha práctica.

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 (LA LEY 3625/1992).

De acuerdo con lo expuesto, el ayuntamiento consultante 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 (LA LEY 3625/1992), luego los servicios deportivos prestados por el ayuntamiento y materializados en diversos programas de actividades deportivas estarán sujetos pero exentos de dicho Impuesto.

En caso de que la entidad contratada por el ayuntamiento fuese una entidad de carácter social de las mencionadas en el citado artículo 20, apartado uno, número 13º, los servicios prestados al ayuntamiento consultante estarán sujetos pero exentos de dicho Impuesto.

5.- En relación con los servicios prestados por otras entidades (SA; SL, etc), o bien personas físicas, contratadas por el ayuntamiento para que impartan los programas deportivos, no resulta aplicable beneficio fiscal alguno de los establecidos en la normativa del Impuesto. En particular, la exención contemplada en el artículo 20, apartado uno, número 9º y 10º no es extensible a los servicios objeto de consulta dado que es criterio mantenido por este Centro Directivo que las actividades deportivas no tienen la consideración de enseñanza.

De acuerdo con lo expuesto, los programas deportivos, impartidos por personas físicas o entidades mercantiles para el ayuntamiento consultante, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido. El tipo impositivo aplicable a dichos servicios sería el 8 por ciento si los mismos tuvieron lugar antes del 1 de septiembre de 2012, por aplicación de lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), en la redacción vigente hasta dicha fecha. Los citados servicios, prestados a partir del 1 de septiembre de 2012 tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

6.- 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).

