

Consulta Vinculante V1606-14, de 20 de junio de 2014 de la Subdirección General de  
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 1812/2014

#### DESCRIPCIÓN

El ayuntamiento consultante realiza actividades deportivas en sus instalaciones obteniendo ingresos por dos conceptos, por un lado las cuotas de abonados que dan derecho a la utilización de todas las instalaciones, y cuotas por los distintos cursos, de kárate, aeróbic, atletismo etc. Para el desarrollo de esta segunda actividad el ayuntamiento contrata a profesores que prestan estos servicios de manera externa.

#### CUESTIÓN

*Tributación de las actividades mencionadas por parte del ayuntamiento.*

*Deducción del IVA soportado. Tributación de los servicios prestados por los profesores al ayuntamiento.*

#### CONTESTACIÓN

1.- El artículo 90, 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), 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.

2.- 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 concurren 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.

Según la doctrina de este Centro Directivo, los servicios consistentes en la cesión de instalaciones deportivas a personas físicas para la práctica del deporte o la educación física, así como las clases de tenis, paddle kárate, atletismo etc. se consideran directamente relacionados con la práctica del deporte por las personas físicas que intervienen en dichas actividades.

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).

3.- 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 las cuotas de abonados que dan derecho a la utilización de todas las instalaciones, y cuotas por los distintos cursos, de kárate, aerobio, atletismo etc. estarán sujetos pero exentos de dicho Impuesto.

Dado que se trata de actividades sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, el ayuntamiento no tiene derecho la deducción de las cuotas soportadas

4.- En relación con los servicios prestados por los profesores contratados por el ayuntamiento como servicios externos para que impartan las clases de deporte, 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 el kárate, aerobio, atletismo etc. tiene la calificación de deporte y dichos servicios relativos a la práctica del deporte no tienen la consideración de clases a título particular.

De acuerdo con lo expuesto, las clases de kárate, aerobio, atletismo impartidas por profesores particulares para la consultante, estarán sujetas y no exentas 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.

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).

