

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V2709-18</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	05/10/2018
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 20-uno-9º , 20-Uno-13º, 20-Tres, 90, 91-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La Asociación consultante se dedica a la actividad deportiva de judo. Ha sido requerida por empresas privadas, AMPAS, o ayuntamientos para la impartición de clases de judo.</p> <p>Señala que la Asociación no tiene reconocimiento de entidad de carácter social.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido por la impartición de clases de judo por la Asociación consultante.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:</p> <p>“9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, 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.</p> <p>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.</p> <p>La exención no comprenderá las siguientes operaciones:</p> <p>a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.</p> <p>(...).”.</p> <p>Por tanto, en cuanto a las clases de Judo, hay que concluir que la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992, no resulta aplicable a los servicios relativos a la práctica del deporte, al estar expresamente excluidos de dicha exención cuando se prestan por entidades distintas de los propios centros docentes como en este caso.</p> <p>Por otro lado, la Ley prevé un supuesto específico de exención para los servicios deportivos en el artículo 20.uno.13º, siempre que sean prestados por entidades o establecimientos de carácter social.</p> <p>Por lo tanto, los servicios de carácter deportivo, como clases de Judo prestados por la consultante, están sujetos y no exentos al Impuesto, salvo que puedan tener la consideración de servicios deportivos de los recogidos en el artículo 20.uno.13º de la Ley del Impuesto, por cumplir los requisitos señalados en el mismo.</p> <p>2.- En este sentido, el artículo 20.uno.13º de la Ley 37/1992, señala que estarán exentos del Impuesto:</p> <p>“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:</p> <p>a) Entidades de derecho público.</p> <p>b) Federaciones deportivas.</p> <p>c) Comité Olímpico Español.</p>

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 (por todas ellas la contestación vinculante de 19 de mayo de 2009, con número de referencia V1130-09,) 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, AMPAS, a 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.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 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.”.

3.- Por tanto, con la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, los servicios que presta la asociación consultante son prestados a personas físicas por una entidad que, según se manifiesta, puede reunir los requisitos para tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social.

Por tanto, en el caso de cumplir dichos requisitos, la entidad consultante, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimaran oportuno.

En este mismo sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), dispone lo siguiente:

“Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.”.

La aplicación de la exención no requiere la previa obtención de la calificación como entidad de carácter social, sino el cumplimiento y vigencia de los requisitos y condiciones establecidos para ello en el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992. Cumplidos los requisitos anteriores por parte de la entidad, y tratándose de prestaciones de servicios deportivos incluidos en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, la prestación de servicios se encontrará sujeta y exenta. En consecuencia con lo anterior, las clases de judo, como actividad deportiva por los que la entidad percibe una contraprestación estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido

En consecuencia con todo lo anterior, únicamente le sería aplicable a las actividades objeto de consulta la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente, cuando se reúnan todos los requisitos previamente señalados para tener tal consideración.

4.- Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, ha suprimido según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física. Este tipo impositivo reducido se aplicaba siempre que tales servicios estuvieran directamente relacionados con dichas prácticas y no resultara aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992.

En este sentido, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), señala:

“5.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.

Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:

- los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,
- el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,
- las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aerobio, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,
- el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.”.

Por tanto, el citado artículo 91 de la Ley 37/1992 no contempla la aplicación del tipo impositivo reducido a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, tipo que se aplicaba anteriormente a tales servicios, cumpliendo determinados requisitos. En caso de que el servicio se encontrará sujeto y no exento y el tipo impositivo aplicable será el general del 21 por ciento previsto en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992.

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.