

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita RDL 20/2012 de 13 julio 2012. Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

Cita art.132.1.m, art.133.a de Dir. 112/2006 de 28 noviembre 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Cita art.89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.6 de RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Cita art.20.1, art.20.2, art.20.3, art.20.4, art.20.5, art.20.6, art.20.7, art.20.8, art.20.9, art.20.10, art.20.11, art.20.12, art.20.13, art.20.20.3, art.90, art.91 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Núm. consulta V1808-16

Normativa Ley 37/1992 arts. 20-Uno-13º, 20-Tres, 20-Uno-3º, 90, 91-

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante es una sociedad limitada que se dedica a la prestación de servicios deportivos a personas físicas: Centro deportivo con gimnasio, actividades dirigidas (pilates, yoga, fitness, artes marciales etc.). Asesoramiento en materia nutricional y deportiva. Cursos y seminarios relacionados con las disciplinas deportivas aludidas. Servicios de rehabilitación, fisioterapia y osteopatía. Venta de ropa, accesorios y suplementos relacionados con los deportes anteriores. Los posibles remanentes después de cubrir los gastos del propio club, quedan en el club para destinarse a los mismos fines. Los cargos de los administradores son gratuitos.

CUESTIÓN PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la entidad consultante puede considerarse una entidad privada de carácter social a pesar de ser una entidad mercantil, y si es de aplicación la exención del artículo 20.Uno, 13º a las actividades objeto de consulta.

CONTESTACIÓN

RESPUESTA

1.- El artículo 20.Uno.13º 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:

"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:

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- 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.

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 concurran 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."

2.- 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, aeróbic, 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.".

3.- De la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, se deduce que en este caso, los servicios que presta la entidad consultante como club deportivo, son prestados a los usuarios de sus instalaciones, personas físicas, por una entidad mercantil que podría tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Asimismo, 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 30 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."

Según el planteamiento de la consulta y por lo que respecta al requisito subjetivo ahora analizado, se trata de dilucidar si la sociedad consultante, que reviste forma mercantil, se puede considerar como un organismo de carácter social, para la aplicación de la exención anteriormente descrita.

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad consultante cumpliría, en principio, con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social dado que, según se manifiesta, los beneficios eventualmente producidos no se repartirán, sino que se dedicarán a la actividad que constituye su objeto social, y los cargos de administradores son gratuitos.

Consiguientemente, la única duda se suscita en cuanto al carácter lucrativo de la sociedad consultante. En principio, esta sociedad es una sociedad limitada por lo que, por la propia naturaleza de esta forma mercantil, una de sus características intrínsecas es la finalidad lucrativa. Sin embargo, en relación con estas cuestiones se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En su sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, Asunto C-174/00, el Tribunal declara que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para determinar si un organismo actúa «sin fin lucrativo», debe tenerse en cuenta la totalidad de sus actividades" y que "la apreciación de si un organismo actúa «sin fin lucrativo», en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil". Además, insiste el Tribunal en que "el hecho de que la finalidad del organismo que puede obtener la exención del IVA constituye el criterio de apreciación para la concesión de dicha ventaja queda refrendado claramente por la mayoría de las demás versiones lingüísticas de dicho artículo."

El Tribunal considera que "corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo «sin fin lucrativo».

Cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias. Evidentemente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva no prohíbe a los organismos que contempla cerrar el ejercicio con un saldo positivo. De lo contrario, como destaca en particular el Gobierno del Reino Unido, resultaría imposible para tales organismos crear reservas para sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras de sus instalaciones."

Se planteaba también si el carácter no lucrativo se podía mantener aun cuando el organismo en cuestión intentase obtener beneficios sistemáticamente. Dice el Tribunal al respecto que "como destaca el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, no son los beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final de un ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa «sin fin lucrativo»."

Por todo ello, el Tribunal viene a concluir que "el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo actúa «sin fin lucrativo» aunque pretenda sistemáticamente obtener superávits

que después destina a la ejecución de sus prestaciones. La primera parte del requisito facultativo que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guion, de la Sexta Directiva debe interpretarse de igual manera."

Este último precepto (artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guion de la Sexta Directiva y actual artículo 133, letra a), de la Directiva 2006/112/CE) se corresponde con el apartado 1º del artículo 20.Tres de la Ley 37/1992. La disposición comunitaria dice textualmente que "los organismos de que se trate no deberán tener por objetivo la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas".

Esta previsión ha sido transpuesta al ordenamiento interno como se ha expuesto en el artículo 20.Tres.1º.

Es decir, el hecho de que los organismos no tengan por objetivo la consecución sistemática de beneficios se ha traducido en la Ley del Impuesto como la ausencia de finalidad lucrativa. Si ambos conceptos son, por tanto, equivalentes, se puede concluir que el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la consultante tenga un fin lucrativo material, sino solamente formal, por revestir la forma de sociedad. Realmente carece de esta finalidad lucrativa y, por supuesto, actúa consecuentemente.

Tampoco debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de "organismos de carácter social". Dice el Tribunal en su sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest, Asunto C-498/03 que "el término «organismo» es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro."

Todo ello implica que la sociedad consultante podría cumplir la condición de falta de carácter lucrativo contenida en el número 1º del apartado tres del artículo 20 cuando pueda probarse que no tiene por objetivo la consecución sistemática de beneficios.

4.- En consecuencia con lo anterior, este Centro directivo del informa de lo siguiente:

a) Si la entidad consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. 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 señalados 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.

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 la entidad consultante 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.

Por último, el artículo 91 de la Ley 37/1992, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, no contempla la aplicación del tipo impositivo reducido a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que se aplicaba anteriormente a tales servicios, cumpliendo determinados requisitos.

b) Por tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro como puede ser el caso de la consultante, que puede ser considerado como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Por el contrario, en el caso de que la entidad consultante no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a las actividades que realice será el tipo general del Impuesto.

Igualmente, cuando dicha entidad, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, realice actividades que no se ajustaran a los requisitos anteriormente señalados para que les fuera aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

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 sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del centro deportivo.

- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (gimnasio, polideportivo etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por posibles abonados como por no abonados.

- 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.

- Alquiler de material deportivo.

- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte, clases de deporte y de rendimiento deportivo.

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

- Servicio de acceso al recinto del club a no abonados a cambio del pago de una entrada que no incluya 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 servicios de restaurante o cafetería o una tienda de material deportivo.

- Venta de material deportivo, ropa, accesorios y suplementos, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios.

Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos.

c) En lo que se refiere a los servicios de rehabilitación, fisioterapia y osteopatía, es doctrina reiterada por este Centro directivo que los mismos pueden constituir prestaciones de asistencia sanitaria a personas físicas, si son prestados por titulados de la medicina (véase, por todas, la contestación dada a la consulta de referencia de 17 de abril de 2015, número V1194-15.).

Así, el artículo 20.Uno.3º de la Ley del impuesto señala que estarán exentos del mismo:

"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 Opticos, 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."

A tales efectos se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.

- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen 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".

Por consiguiente, de acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de abril de 1.986 (BOE de 8 de mayo de 1.986): "los servicios de rehabilitación prestados por fisioterapeutas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de una profesión sanitaria".

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, según lo expuesto anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios, (fisioterapeutas, médicos, enfermeras, podólogos y diplomados en dietética y nutrición) según el ordenamiento jurídico vigente, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil o se los presten a la misma y, esta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Sin embargo, no debe olvidarse que los servicios prestados por los fisioterapeutas deben estar en cualquier caso relacionados con el diagnóstico, prevención y el tratamiento de enfermedades, no estado exentos, sin embargo, aquellos servicios consistentes en la

realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, o relajantes, etc., prestados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad.

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.

Fuente: <http://petete.meh.es>