Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2117 (25/03/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona jurídica consultante solicita que se aclare la tributación en el IGIC, de diversas operaciones realizadas por un Club que, según manifiesta, tiene la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, a efectos del IGIC, y está inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias.

Esta entidad presta servicios o entrega bienes a personas físicas que practican deporte o educación física, directamente relacionadas con la práctica del deporte, consideradas exentas conforme al artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, incluso cuando los destinatarios son los propios socios, según su artículo 50.Dos.3º.

Además de estas actividades deportivas, a los socios también se prestan otros servicios y se entregan bienes que pueden considerarse relacionados con la práctica deportiva como los siguientes:

-Restaurante.

-Piragua (se paga una mensualidad por tener la embarcación en las instalaciones).

-Taquilla (cobro periódico por el alquiler para depósito de enseres personales).

-Reserva de salón (cobro por el alquiler para eventos deportivos).

-Reserva de cancha deportiva (cobro alquiler por el uso de la cancha).

-Fichas de luz (cobro por el uso de luz artificial durante la práctica deportiva).

-Pelotas (cobro por la venta de pelotas para usar en las canchas).

-Grips (cobro por la venta de grips para las raquetas).

Tras aclaración posterior, se añade que los socios pagan una cuota mensual por el uso del resto de las instalaciones del Club como piscina, biblioteca, salón de TV, salón de

estudios, ludoteca, parque infantil, gimnasio, etc.

Se consulta si a todas estas operaciones les pudiera resultar de aplicación la exención del artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, por estar vinculadas con la práctica del deporte.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- Las actividades del Club con fines cívicos (ludoteca, biblioteca, salón TV, salón de estudios, etc.), son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 12º de la Ley 4/2012, de tener la condición de entidad sin ánimo de lucro, y siempre que los destinatarios sean los miembros del Club y que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos que periódicamente han de abonar.

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

- Las actividades del Club con fines deportivos (canchas, fichas de luz, gimnasio, piscina, etc.), y vinculadas con la práctica del deporte o la educación física, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 13º de la Ley 4/2012, de tener el Club la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

Las actividades del Club que, aunque pudieran tener fines deportivos, no se consideran relacionadas directamente con la práctica del deporte o la educación física (taquillas, guarda de piraguas, alquiler salones para eventos deportivos), son prestaciones de servicios de carácter oneroso sujetas y no exentas en el IGIC.

3.- Las actividades del Club vinculadas con la cesión de uso onerosa de bienes (taquillas, guarda de piraguas, alquiler salones para eventos, deportivos o no, etc.), prestaciones de servicios sujetas a IGIC y no exentas, al no concurrir ningún supuesto de exención, siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

4.-El servicio de restaurante prestado por el Club, o por un tercero, es una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IGIC, siendo indiferente que la contraprestación sea la cuota que pagan los miembros o no, y de si los destinatarios son o no miembros del Club.

5.-Las ventas de material deportivo que realiza el Club, son entregas de bienes, sujetas en el IGIC, que podrán estar exentas en virtud del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, siempre que el Club tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012.

En caso de que no tenga la condición de comerciante minorista, las entregas de estos bienes con carácter oneroso estarán sujetas y no exentas en el IGIC.

6.- El tipo de gravamen de IGIC aplicable a todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes onerosas que realiza el Club, que estén sujetas y no exentas, es el general del 7 por ciento, salvo que sea aplicable el tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de determinados bienes (cuando no concurra la exención de comerciante minorista).

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona jurídica consultante solicita que se aclare la tributación en el IGIC, de diversas operaciones realizadas por un Club que, según manifiesta, tiene la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, a efectos del IGIC, y está inscrita en el Registro de Asociaciones de Canarias.

Esta entidad presta servicios o entrega bienes a personas físicas que practican deporte o educación física, directamente relacionadas con la práctica del deporte, consideradas exentas conforme al artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, incluso cuando los destinatarios son los propios socios, según su artículo 50.Dos.3º.

Además de estas actividades deportivas, a los socios también se prestan otros servicios y se entregan bienes que pueden considerarse relacionados con la práctica deportiva como los siguientes:

-Restaurante.

-Piragua (se paga una mensualidad por tener la embarcación en las instalaciones).

-Taquilla (cobro periódico por el alquiler para depósito de enseres personales).

-Reserva de salón (cobro por el alquiler para eventos deportivos).

-Reserva de cancha deportiva (cobro alquiler por el uso de la cancha).

-Fichas de luz (cobro por el uso de luz artificial durante la práctica deportiva).

-Pelotas (cobro por la venta de pelotas para usar en las canchas).

-Grips (cobro por la venta de grips para las raquetas).

Tras aclaración posterior, se añade que los socios pagan una cuota mensual por el uso del resto de las instalaciones del Club como piscina, biblioteca, salón de TV, salón de estudios, ludoteca, parque infantil, gimnasio, etc.

Se consulta si a todas estas operaciones les pudiera resultar de aplicación la exención del artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, por estar vinculadas con la práctica del deporte.

SEGUNDO.- Para dar respuesta a las preguntas y aclarar al consultante la tributación general en el ámbito del IGIC, vamos a partir del análisis de su hecho imponible.

El hecho imponible del IGIC lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por

otro lado, las importaciones de bienes. Centrándonos en las primeras operaciones, las conocidas como "operaciones interiores", el artículo 4.1 de la ley 20/1991 establece para su sujeción al IGIC, que su realización ha de cumplir los siguientes requisitos:

"Artículo 4. Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador".

A estos efectos, los artículos 5, 6 y 7 de la Ley 20/1991 están dedicados a la delimitación de dichos requisitos, en cuya aplicación al supuesto objeto de la consulta destacamos lo siguiente:

1.- Que la actividad realizada por una entidad sin ánimo de lucro es una actividad empresarial, tal y como dispone el apartado 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"*Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.*

1. 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.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas

(...)".

2.- Que la entidad sin ánimo de lucro tiene la condición de empresario, cuando realiza actividades empresariales, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"*2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:*

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2.° Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario".

Por tanto, dado que el Club realiza la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se

considera que realiza actividades empresariales o profesionales; y, cuando éstas las efectúe a título oneroso, y no exclusivamente a título gratuito, tendrá la condición de empresario, tanto si son con carácter habitual como ocasional.

Del escrito de la consulta no se deduce que el Club realice exclusivamente operaciones a título gratuito, sino todo lo contrario, por lo que partimos de que, con carácter general, son a título oneroso.

3.- Aclarado lo anterior, el último elemento que configura el hecho imponible, es el relativo a que las actividades empresariales o profesionales realizadas por el Club, tengan la consideración de entregas de bienes o de prestación de servicios, en los términos recogidos en los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991; si bien en estos preceptos se regula una definición general y particular de ambas figuras, sólo reproducimos la de carácter general en las entregas de bienes, al no concurrir ninguno de los supuestos particulares de entrega de bienes, pero respecto de las de prestaciones de servicios, nos referimos tanto a la definición general como a la particular que converge en sus operaciones:

"*Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.*

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...)".

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

3.º Las cesiones de uso o disfrute de bienes

(...)".

En virtud de todo lo anterior y teniendo en cuenta la diversidad de operaciones que realiza el Club al que se refiere la consulta, se concluye que las seis primeras operaciones relacionadas en el escrito, y las que se incluyen en la cuota de socio, tienen la consideración de prestación de servicios, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones; mientras que en lo que se refiere a las dos últimas (venta de pelotas y de grips), estamos ante entregas de bienes.

TERCERO.- Una vez determinado que todas las operaciones descritas en el escrito de la consulta, constituyen el hecho imponible del IGIC, algunas como prestaciones de servicios, y otras como entregas de bienes, y todas localizadas en Canarias, de acuerdo con los artículos

16 y 17 de la Ley 20/1991, el nacimiento de la obligación tributaria dependerá de la concurrencia o no de alguna exención, según el tipo de actividad que se realice.

A estos efectos, la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regula en su artículo 50.Uno numerosos supuestos de exención, entre los que destacamos los previstos bajo los números 12º, 13º, 23º y 27º al estar vinculados con el tipo de entidad y con las operaciones detalladas en el escrito de la consulta.

Para ello, es necesario agrupar las actividades según los fines a los que van destinadas, por lo que diferenciamos entre:

Un primer grupo, en el que se recogen las actividades vinculadas con el uso de las instalaciones, en el que, a su vez, distinguimos según que tengan fines cívicos, deportivos, de cesión de uso o de restauración.

Y un segundo grupo, en el que recogemos las referidas a las ventas de material deportivo.

Comenzando por el primer grupo, para las actividades que tienen fines cívicos (ludoteca, biblioteca, salón de TV, salón de estudios, etc.), el artículo 50.Uno.12º, dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> "*Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.*
>
> *Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
>
> *12º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*
>
> *Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número."*

De conformidad con este precepto, estarán exentas del IGIC las prestaciones de servicios, con o sin entrega accesoria de bienes, que realice el Club cuando tengan como destinatarios directos a sus socios (sería mejor decir "miembros" pues la entidad no tiene forma societaria), y cuya contraprestación sea una cotización (cuota fija) fijada en los estatutos, siempre que, además, se cumplan estos dos requisitos, uno de carácter subjetivo y el otro objetivo:

a) Que la entidad esté legalmente reconocida y carezca de finalidad lucrativa.

b) Que los objetivos de la entidad sean de naturaleza cívica.

Según la información facilitada en el escrito de la consulta, el Club está legalmente reconocido y no tiene ánimo de lucro, por lo que solamente falta analizar si alguno de sus fines es de naturaleza cívica.

El Tribunal Supremo ha afrontado en múltiples sentencias los problemas que plantea la aplicación de esta exención respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), que *mutatis mutandis* entendemos son aplicables en este caso. En tales sentencias se establece que debe entenderse por actividades cívicas lo siguiente (por todas la sentencia de 15 de julio de 2009, recurso de casación nº 9686/2003, que hace referencia a la sentencia de 21 de mayo de 2002):

"*actividades cívicas son aquellas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social, e incluso la sana diversión o esparcimiento. Dejamos fuera otros fines, que podrían encuadrarse perfectamente como cívicos, pero que al haber sido clasificados fiscalmente aparte de los estrictamente cívicos, no conviene mezclarlos como ocurre con la asistencia social, la beneficencia, la filantropía, etc.*".

Con arreglo a este criterio jurisprudencial podemos concluir, tras conocer con más detalle los diferentes fines del Club, que la entidad consultante tiene, entre sus objetivos, los de carácter cívico, dado que su actividad se proyecta no sólo al logro de finalidades recreativas y de distracción, sino también a la difusión de la cultura a través de su biblioteca y sala de estudios, de exposiciones de pinturas, y de varios eventos culturales.

Se señala en el escrito presentado que estas actividades están dirigidas exclusivamente a los "socios" de la entidad. La cuestión es, por tanto, determinar si este hecho supone la pérdida del carácter cívico de los objetivos de la asociación consultante.

Es constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo que señala que el carácter cívico no desaparece por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades, pues es una nota consustancial a todas las asociaciones y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la acción cívica, cultural o recreativa que producen -véanse, entre otras, sentencia de 2 de diciembre de 2004 (recurso de casación 5195/1999), sentencia de 15 de julio de 2002 (recurso de casación 5560/1997), sentencia de 26 de septiembre de 2005 (recurso de casación 1768/2000)-.

Por todo ello, se encuentran exentas del IGIC, por aplicación del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, las prestaciones de servicios -y las entregas de bienes accesorias a las mismas- que la asociación consultante presta directamente a sus miembros, y cuya contraprestación esté constituida por las cuotas mensuales fijadas en los estatutos.

Trasladando lo dicho a las actividades incluidas en el primer grupo que tienen fines cívicos (ludoteca, biblioteca, salón de TV, salón de estudios, etc.) hemos de diferenciar dos situaciones:

- Si los destinatarios son los miembros del Club, y la contraprestación recibida por éste, es la cuota que pagan mensualmente, estas prestaciones de servicios estarían sujetas al IGIC pero exentas, por lo que no debe ser repercutido el IGIC en dichas cuotas.

- Si los destinatarios son los miembros o no miembros, y hay contraprestación recibida por el Club (diferente de la cuota en el caso de los miembros), estas prestaciones de servicios estarían sujetas al IGIC y no exentas, por lo que debe ser repercutido el IGIC.

Para el resto de actividades, tanto las recogidas en el primer grupo y vinculadas con fines deportivos, de cesión de uso o de restauración, como las del segundo grupo y relativas a las entregas de bienes, no es de aplicación la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012; en el primer caso, porque sus fines no son de carácter cívico, y en el segundo, porque no son entregas accesorias a las prestaciones de estos servicios, como más tarde veremos, y no entrarían en el presupuesto de hecho de la exención, pero, aunque lo fueran, tampoco tendrían estos fines.

Por ello, vamos seguidamente a analizar si, como ya adelantamos, se cumplen los requisitos para aplicar las otras posibles exenciones al resto de actividades, esto es, las reguladas en el artículo 50.Uno.13º, 23º y 27º de la Ley 4/2012.

CUARTO.- Otras de las actividades que realiza el Club, de las incluidas en el primer grupo, son aquellas que, según el consultante, tienen fines deportivos (canchas, gimnasios, piscina, etc.), y, en este sentido el número 13º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 señala (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

13.º 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 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 Paraolímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos,"

De la lectura del precepto claramente se desprende la exigencia de dos requisitos, el objetivo (ha de tratarse de servicios, y éstos han de estar relacionados directamente con la práctica del deporte) y el subjetivo (quien los presta ha de ser una determinada entidad y el destinatario tiene que ser una persona física).

En cuanto al requisito objetivo, si bien pareciera que todas las actividades desarrolladas por el Club que se han encuadrado con fines deportivos en el primer grupo, están vinculadas con la práctica del deporte, se ha de tener en cuenta que no todo servicio prestado con ocasión de la práctica de un deporte merece el calificativo de "servicios relacionados con el deporte." Es el caso, en nuestra opinión, de los servicios a los que se refiere el escrito de la consulta cuando hace referencia a restaurante, alquiler de salones para eventos deportivos, alquiler de taquillas, o guarda remunerada de piraguas, entre otros, pues no existe una relación directa con el ejercicio del deporte o la educación física; son actividades previas y posteriores al ejercicio, pero con ellas no se practica el deporte; por ejemplo, sí tendría esta consideración el alquiler de una piragua, de una raqueta, o de una cancha, pues con ellas se practica el deporte, pero no se practica por recibir los servicios de guarda de la piragua, o de guarda de enseres personales en una taquilla, o de restaurante, o por asistir a un evento deportivo en un salón del Club, entre otros. A estos efectos, hemos de recordar que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe la analogía para "extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

El requisito subjetivo tiene una doble manifestación, por un lado, exige que el prestador del servicio sea una determinada entidad, y, por otro lado, que el destinatario sea una persona física, aunque se facture con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, pues lo importante es que las destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados sean las personas físicas.

Siendo cierto que los destinatarios de los servicios prestados por el Club son personas físicas, sólo nos restaría determinar, para verificar el cumplimiento completo del requisito subjetivo, si esta entidad privada es alguna de las entidades relacionadas en el artículo 50.Uno 13º de la Ley 4/2012; viendo el carácter público y profesional de las letras a) a d), el único caso en el que podría encajar la entidad a la que se refiere la consulta es el previsto en la letra e), por lo que es necesario determinar si el Club tiene la consideración de "Entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social", a efectos del IGIC.

En este sentido, el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 establece, la definición de "Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social":

"*Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores*

(...)

Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado Uno anterior, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º del presente artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Agencia Tributaria Canaria 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".

Llegados a este punto, del escrito de la consulta se desprende que sí tiene este carácter, no obstante, y ante la falta de competencia de este centro directivo para valorar la concurrencia de esta condición, plantearemos las dos situaciones posibles:

La primera, que no sea una entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, a efectos del IGIC. En este caso, los servicios relacionados con la práctica del deporte, a pesar de estar directamente vinculados con esta práctica estarían sujetos y no exentos de IGIC al incumplirse el requisito subjetivo, siendo indiferente si los destinatarios son sus miembros o no, y si la contraprestación es la cuota social o no.

Y la segunda, que sí sea una entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social, a efectos del IGIC. En este caso, los servicios relacionados con la práctica del deporte, como la reserva de las canchas, las fichas de luz, el gimnasio o la piscina, entre otros, al estar directamente vinculados con esta práctica estarían sujetos y exentos de IGIC, siendo indiferente si los destinatarios son sus miembros o no, y si la contraprestación es la cuota social o no.

Las actividades vinculadas con el uso de las instalaciones, incluidas en el primer grupo, es el referido a aquellas que tienen como finalidad las cesiones de uso (de taquillas, de salones para organizar eventos, de espacios para guardar las piraguas, etc), y que no hemos considerado directamente relacionadas con la práctica del deporte. Atendiendo a este tipo de servicios, no existe ningún supuesto de exención recogido en nuestra normativa, sin que concurran los requisitos recogidos en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012; por lo que, cuando estas cesiones de uso sean de carácter oneroso, se trata de operaciones sujetas y no exentas de IGIC, tanto si los destinatarios son los miembros o no, como si la contraprestación recibida por el Club, es la cuota que pagan sus miembros o no.

La última actividad dentro de las relacionadas con el uso de las instalaciones, es la relativa al servicio de restaurante, para el que no se prevé exención alguna en el IGIC; por lo que, estamos ante una operación sujeta y no exenta en el IGIC, con independencia de que se

preste de forma directa por el Club, o indirectamente a través de un tercero contratado por el Club, siendo indiferente que la contraprestación sea la cuota que pagan los miembros o no, y de si los destinatarios son o no miembros del Club.

QUINTO.- Una vez analizada la tributación en el IGIC de todas las actividades enumeradas en el primer grupo, esto es, las vinculadas con el uso de las instalaciones según que tengan fines cívicos, deportivos, de cesión de uso o de restauración, es el momento de estudiar las del segundo grupo. En este grupo hemos incluido las referidas a las ventas de material deportivo.

Las ventas de material deportivo, son entregas de bienes, pues se realiza la transmisión del poder de disposición de bienes corporales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991, como ya expusimos con carácter general en el apartado SEGUNDO de la presente consulta; si bien no resultan de aplicación las exenciones reguladas en los apartados 12º y 13º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, por no tratarse estas ventas de prestaciones de servicios ni de entregas de bienes accesorias a las mismas, podrían darse los requisitos para el disfrute de la exención prevista en el apartado 27º del mismo precepto, cuyo tenor es el siguiente:

"*Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

27.º Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

(...)

Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas estarán incluidos con carácter obligatorio en el régimen especial de comerciantes minoristas."

Debiendo estar a la definición de comerciante minorista que contempla el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

(...)

Tres. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1.º Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2.º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

3.º Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento.

d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros".

Trasladando lo anterior a las ventas de material deportivo realizadas por el Club, como es el caso de ventas de tubos de pelotas y de grips, podrán estar exentas en el IGIC, siempre que:

- Este material no haya sido fabricado o confeccionado por el Club, sin que tenga esta consideración el mero serigrafiado de los bienes con el distintivo de la entidad.

- La suma de las contraprestaciones por estas ventas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o

colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

El cumplimiento de ambos requisitos, determinará la exención en el IGIC de las ventas de material deportivo.

SEXTO.- Será aplicable a las distintas operaciones sujetas y no exentas del IGIC, a las que nos acabamos de referir, el tipo general del 7 por ciento previsto en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, al no concurrir ninguno de los supuestos de aplicación de los tipos reducidos o incrementados, sin perjuicio de que, en el caso de las entregas de material deportivo (siempre que el Club no tuviera la condición de comerciante minorista), podría ser de aplicación el tipo reducido recogido en el artículo 54 de la Ley 4/2012, según el tipo de bien que sea:

"*Artículo 51.- Tipos de gravamen*

1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:

(....)

c) El tipo general del 7 por 100, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

SÉPTIMO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

1.- Las actividades del Club con fines cívicos (ludoteca, biblioteca, salón TV, salón de estudios, etc.), son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 12º de la Ley 4/2012, de tener la condición de entidad sin ánimo de lucro, y siempre que los destinatarios sean los miembros del Club y que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos que periódicamente han de abonar.

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

- Las actividades del Club con fines deportivos (canchas, fichas de luz, gimnasio, piscina, etc.), y vinculadas con la práctica del deporte o la educación física, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 13º de la Ley 4/2012, de tener el Club la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

En caso de que no concurra alguno de estos requisitos, la prestación de estos servicios con carácter oneroso estará sujeta y no exenta en el IGIC.

Las actividades del Club que, aunque pudieran tener fines deportivos, no se consideran relacionadas directamente con la práctica del deporte o la educación física (taquillas, guarda de piraguas, alquiler salones para eventos deportivos), son prestaciones de servicios de carácter oneroso sujetas y no exentas en el IGIC.

3.- Las actividades del Club vinculadas con la cesión de uso onerosa de bienes (taquillas, guarda de piraguas, alquiler salones para eventos, deportivos o no, etc.), prestaciones de servicios sujetas a IGIC y no exentas, al no concurrir ningún supuesto de exención, siendo indiferente que los destinatarios sean los miembros del Club o no, y con independencia de que la contraprestación sea la cuota fijada en sus estatutos u cualquier otro concepto.

4.-El servicio de restaurante prestado por el Club, o por un tercero, es una prestación de servicios sujeta y no exenta en el IGIC, siendo indiferente que la contraprestación sea la cuota que pagan los miembros o no, y de si los destinatarios son o no miembros del Club.

5.-Las ventas de material deportivo que realiza el Club, son entregas de bienes, sujetas en el IGIC, que podrán estar exentas en virtud del artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, siempre que el Club tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012.

En caso de que no tenga la condición de comerciante minorista, las entregas de estos bienes con carácter oneroso estarán sujetas y no exentas en el IGIC.

6.- El tipo de gravamen de IGIC aplicable a todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes onerosas que realiza el Club, que estén sujetas y no exentas, es el general del 7 por ciento, salvo que sea aplicable el tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de determinados bienes (cuando no concurra la exención de comerciante minorista).

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 25 de marzo de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García