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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2135 (15/07/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.12º y 13º Ley 4/2012 Art.50. Dos Ley 4/2012 Art.51.1.c) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

El Club consultante, que tiene reconocida la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social por la Agencia Tributaria Canaria y que, de acuerdo al artículo 1 de sus estatutos sociales, tiene por principal objeto proporcionar a sus asociados toda clase posible de actividades deportivas, culturales, recreativas y sociales, manifiesta lo siguiente:

1.-Los socios contribuyen con sus cuotas al mantenimiento de toda la infraestructura del inmueble con las instalaciones, teniendo derecho al uso de todos los servicios que están ubicados en el inmueble, tales como piscina, gimnasio, pistas de tenis, pistas de pádel, y resto de áreas que componen las instalaciones. En el presente año dicha cuota es de 75,97 €/mes, que se compone una parte en cuota ordinaria 52,53 €/mes y una derrama extraordinaria de 23,44 €/mes.

2.- Existe una escuela de tenis y pádel, donde se imparten clases a todos los socios, por profesionales contratados laboralmente por la entidad, y que son facturadas independiente de las cuotas de socios.

3.- Realiza actividades de fitness, yoga y kárate, facturadas separadamente por la entidad al socio.

4.- La piscina existente dentro de las instalaciones de la entidad la usa otro club para la preparación y entrenamiento de sus nadadores dentro de un horario predeterminado. Por este uso factura la entidad 5 euros/mes por nadador, sea socio o no.

5.-Existe una figura especial de socio dentro del Club, a la cual se le facturan cuotas, y son aquellos usuarios del Club, que aún no siendo propietarios de acciones dentro de la entidad si usan durante un tiempo limitado las instalaciones, son los denominados “socio numerario transeúnte”.

6.-Se emite también factura a los denominados “sponsors”, entidades externas que contribuyen con dinero o en especies en el apoyo al deporte, obteniendo a cambio algún tipo de publicidad en el evento que quieren participar.

7.-Existe en las instalaciones una zona de comedor y bar. Dicha zona es arrendada a una empresa externa, para su explotación, y se le factura dicho arrendamiento a la empresa explotadora.

Se consulta la tributación en el IGIC de estas operaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- Las actividades con fines cívicos, que el Club pudiera realizar, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 12º de la Ley 4/2012, al 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.

2.- Las actividades del Club vinculadas con la práctica del deporte o la educación física, como el uso de canchas de tenis y pádel, gimnasio y piscina, y las clases de tenis, pádel, fitness, yoga, kárate o natación, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, dado que el Club tiene 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 o 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.

3.- Las actividades del Club vinculadas con la cesión de uso onerosa de espacios o instalaciones, para publicidad o para la explotación de una cafetería, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC y no exentas.

4**.-** 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.

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), y del artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009), todo ello en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El Club consultante, que tiene reconocida la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social por la Agencia Tributaria Canaria y que, de acuerdo al artículo 1 de sus estatutos sociales, tiene por principal objeto proporcionar a sus asociados toda clase posible de actividades deportivas, culturales, recreativas y sociales, manifiesta lo siguiente:

1.-Los socios contribuyen con sus cuotas al mantenimiento de toda la infraestructura del inmueble con las instalaciones, teniendo derecho al uso de todos los servicios que están ubicados en el inmueble, tales como piscina, gimnasio, pistas de tenis, pistas de pádel, y resto de áreas que componen las instalaciones. En el presente año dicha cuota es de 75,97 €/mes, que se compone una parte en cuota ordinaria 52,53 €/mes y una derrama extraordinaria de 23,44 €/mes.

2.- Existe una escuela de tenis y pádel, donde se imparten clases a todos los socios, por profesionales contratados laboralmente por la entidad, y que son facturadas independiente de las cuotas de socios.

3.- Realiza actividades de fitness, yoga y kárate, facturadas separadamente por la entidad al socio.

4.- La piscina existente dentro de las instalaciones de la entidad la usa otro club para la preparación y entrenamiento de sus nadadores dentro de un horario predeterminado. Por este uso factura la entidad 5 euros/mes por nadador, sea socio o no.

5.-Existe una figura especial de socio dentro del Club, a la cual se le facturan cuotas, y son aquellos usuarios del Club, que aún no siendo propietarios de acciones dentro de la entidad si usan durante un tiempo limitado las instalaciones, son los denominados “socio numerario transeúnte”.

6.-Se emite también factura a los denominados “sponsors”, entidades externas que contribuyen con dinero o en especies en el apoyo al deporte, obteniendo a cambio algún tipo de publicidad en el evento que quieren participar.

7.-Existe en las instalaciones una zona de comedor y bar. Dicha zona es arrendada a una empresa externa, para su explotación, y se le factura dicho arrendamiento a la empresa explotadora.

Se consulta la tributación en el IGIC de estas operaciones.

SEGUNDO.- Para dar respuesta a todas las preguntas planteadas y aclarar a la entidad 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; 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 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".

Teniendo en cuenta la diversidad de operaciones que realiza el Club al que se refiere la consulta, se concluye que todas 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.

TERCERO.- Una vez determinado que todas las operaciones descritas en el escrito de la consulta, constituyen el hecho imponible del IGIC (como prestaciones de servicios), y todas localizadas en Canarias, de acuerdo con el artículo 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.

Atendiendo a la relación de actividades realizadas por el Club, todas tienen como denominador común el uso de las instalaciones, pudiendo diferenciarlas según que tengan fines cívicos, deportivos o de cesión de uso.

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 y 13º, al estar vinculados con el tipo de entidad y con las operaciones detalladas en el escrito de la consulta.

Comenzando por las actividades que tienen **fines cívicos**, 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) 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. Nada se dice en el escrito presentado sobre este tipo de actividades, como sería, por ejemplo, la existencia de una ludoteca, biblioteca, sala de TV, sala de estudios, sala de exposiciones, por lo que nos limitaremos a exponer el criterio general sobre su tributación.

En este sentido, 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 y teniendo en cuenta que el objeto del Club, recogido en el artículo 1 de sus Estatutos, es "*proporcionar a sus asociados/as toda clase posible de actividades deportivas, culturales, recreativas y sociales, contribuyendo las mismas a su primordial fin*", podría entenderse que la entidad tiene, entre sus objetivos, los de carácter cívico, dado que su actividad se proyecta al logro de finalidades recreativas, sociales y culturales.

Se señala en el escrito presentado que sus actividades están dirigidas, no solo a los "socios accionistas", sino también a otros usuarios no accionistas, denominados "socios numerarios"; a estos efectos, es interesante conocer si este hecho, supone o no la pérdida del carácter cívico de los objetivos de la asociación consultante, o incluso si pudiera extenderse a otros destinatarios que ni siquiera tengan la condición de socio.

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 con fines cívicos -y las entregas de bienes accesorias a las mismas- que el Club consultante preste directamente a sus miembros, y cuya contraprestación esté constituida por las cuotas mensuales fijadas en los estatutos.

Trasladando lo dicho a las actividades que pudiera realizar el Club con fines cívicos, habría que diferenciar dos situaciones:

-Si los destinatarios son los miembros del Club (ya sean socios "accionistas" o "numerarios") 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.

- 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, las vinculadas con fines deportivos y de cesión de uso, no es de aplicación la exención del artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, porque éstos no son de carácter cívico.

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 y 23º de la Ley 4/2012.

CUARTO.- Para las actividades que tienen **fines deportivos,** 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 con la práctica del deporte o la educación física) y el subjetivo (quien los presta ha de ser una determinada entidad y el destinatario tiene que ser una persona física).

Comenzando por el requisito objetivo, señala el precepto que se trate de "*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.".*

El escrito de la consulta señala que los servicios que presta el Club se dirigen, por un lado, al uso de canchas de tenis y pádel, gimnasio, piscina, sala de yoga, sala de fitness, o sala de kárate, y, por otro lado, a la impartición de clases de tenis, pádel, fitness, yoga, kárate y natación.

Para determinar si las actividades que desarrolla el Club consultante, suponen la práctica de deporte o educación física, y ante la falta de definición en la Ley 20/1991 y en la Ley 4/2012, tenemos en cuenta lo previsto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

A estos efectos, acudimos a la definición contenida en el diccionario de la Real Academia de la lengua española, de ambos términos:

Deporte: "*actividad en la que el ejercicio físico y mental se realizan según unas reglas y persiguen unos fines competitivos, de diversión o mejora individual*".

Educación física: *"gimnasia y deportes destinados a alcanzar el desarrollo y la perfección del cuerpo".* Y se define gimnasia como el *"arte de fortalecer, desarrollar y dar agilidad al cuerpo por medio de ejercicios".*

No es necesario exponer en qué consiste cada una de las actividades citadas, pues es evidente que la práctica de tenis, pádel, fitness, yoga, kárate y natación, entre otras disciplinas, supone el ejercicio de deporte o educación física, ya que todas requieren un ejercicio físico y mental, bien con fines competitivos o de diversión, o bien para la mejora o perfección del cuerpo; por lo que, cuando los servicios del Club tengan como finalidad estas prácticas por personas físicas (sean o no socios del mismo), están exentos de IGIC.

Estando claro que, jugar a tenis o pádel, hacer fitness, yoga o kárate, y nadar, supone la práctica de deporte y de actividad física, faltaría saber si se entienden incluidas en estas prácticas las clases impartidas a estas personas físicas durante su ejercicio.

La cuestión se centra en determinar si la impartición de estas clases constituye un servicio relacionado con la práctica de deporte o educación física, por el hecho de que mientras se imparten se están realizando estas prácticas; o, por el contrario, es un servicio de enseñanza, siendo indiferente si se imparten practicando lo que se está aprendiendo.

A pesar del carácter no vinculante, en el territorio de aplicación del IGIC, es interesante la consulta de la Dirección General de Tributos respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de 24/4/2020 (V1053-20), en la que se analiza si las clases de yoga están exentas en este impuesto, por tratarse de servicios vinculados con la enseñanza; nos referimos a ella, no tanto por el tema de si es aplicable la exención de los servicios de educación, para la que se exige que esta materia se encuentre entre los planes de estudios (que lo está), sino porque se señala que esta impartición conlleva “la práctica del deporte”, y quedan expresamente excluidos de dicha exención “los servicios relativos a la práctica del deporte”.

Y, en este sentido, el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, regulador de la exención de los servicios de educación, igualmente excluye aquellos “relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes”. Junto a otras operaciones que no se consideran directamente relacionados con la educación, como son: los servicios de alojamiento y alimentación prestados por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes, los servicios de escuelas de conductores para determinados títulos de conducción, y las entregas de bienes onerosas.

De lo que parece concluirse que las clases para la práctica del deporte, impartidas por este Club, no son servicios educativos, sino servicios relacionados con el deporte y la educación física; y, ello tiene como consecuencia, que entrarían en el ámbito objetivo de la exención del IGIC recogida en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012.

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".

Dado que, según se desprende del escrito de la consulta, el Club tiene el reconocimiento de entidad o establecimiento privado de carácter social por la Agencia Tributaria Canaria, presumimos que tiene reconocida la condición de "entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social", tal y como señala el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, por lo que cumpliría el requisito subjetivo de la exención; en caso contrario, no estarían exentas sus actividades.

Para mayor seguridad jurídica del consultante, 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 o la educación física citados, 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 o la educación física citados, 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.

QUINTO.- Las actividades del Club que tienen como finalidad la **cesión de uso de espacios o instalaciones** para publicidad, para la explotación de una cafetería, para entrenar otros usuarios no socios, para impartir clases a otros usuarios no socios, etc). Atendiendo a este tipo de servicios, hay que diferenciar si están vinculados con la práctica de deporte o educación física, o no; los primeros, se regirían por el mismo régimen que señalamos para fines deportivos, pero no los segundos; para estos últimos no existe ningún supuesto de exención recogido en nuestra normativa, por lo que, cuando sean de carácter oneroso, se trata de operaciones sujetas y no exentas de IGIC.

Por lo tanto, las cesiones de uso de la piscina a cambio de una remuneración, a personas distintas de los socios, entrarían en el ámbito objetivo de la exención del artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, al tener como finalidad la práctica -entrenamiento- de un deporte, como es la natación.

La cesión de espacio para publicidad o para la explotación de una cafetería estará, en todo caso, sujeta y no exenta al IGIC.

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:

"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 con fines cívicos, que el Club pudiera realizar, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno 12º de la Ley 4/2012, al 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.

2.- Las actividades del Club vinculadas con la práctica del deporte o la educación física, como el uso de canchas de tenis y pádel, gimnasio y piscina, y las clases de tenis, pádel, fitness, yoga, kárate o natación, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC pero exentas, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012, dado que el Club tiene 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 o 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.

3.- Las actividades del Club vinculadas con la cesión de uso onerosa de espacios o instalaciones, para publicidad o para la explotación de una cafetería, son prestaciones de servicios sujetas a IGIC y no exentas.

4.- 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.

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, 15 de julio de 2022
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS
Fermín Delgado García