Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Anexo I.2.2º Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad mercantil consultante manifiesta ser titular de unas instalaciones deportivas, consistentes en pistas de tenis, padel, squash, natación, gimnasio, etc., con sus correspondientes instalaciones auxiliares, tales como duchas, vestuarios, taquillas, etc., acompañadas de una zona dedicada a actividades sociales diversas.

La única actividad de la sociedad consultante es la cesión, en condiciones de uso mediante el cobro de un canon anual, de sus instalaciones a un "club de tenis", entidad deportiva de carácter social y sin ánimo de lucro, quien a su vez facilita, de acuerdo con su regulación interna, el uso de dichas instalaciones a sus socios, quienes realizan finalmente la práctica del deporte en las mismas, así como los que usan los espacios dedicados a actividades sociales. Añade la consultante que, además, de una manera simbólica, realiza una actividad de comercio al menor de artículos deportivos a los propios asociados del "club de tenis". La cesión en condiciones de uso está referida a que la consultante es quien, por medio de su personal, mantiene las instalaciones aptas para su inmediata utilización, reservándose el "club de tenis" únicamente la ordenación de las actividades deportivas y sociales del mismo.

Por último, el consultante realiza las siguientes consideraciones:

- El 100 % de los socios de la entidad consultante son socios del "club de tenis" y viceversa, es decir, ambas entidades tienen exactamente los mismos socios.

- La prestación del servicio de la consultante al "club de tenis" se efectúa de una manera integral, es decir, es la consultante quien asume la tarea de mantenimiento y gestión de las instalaciones, reservándose el "club de tenis" la ordenación y coordinación de sus actividades deportivas.

Conforme a lo manifestado, se consulta si es de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC previsto en el anexo I de la Ley 20/1991, en su número 2, 2º, dado que el servicio de puesta a disposición de las instalaciones para la práctica del deporte se presta directamente por la consultante a sus asociados del "club de tenis", aunque sea esta última quién se haga cargo del pago del costo de tales servicios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Tributa al tipo general del 5 por 100 del IGIC la cesión de una serie de instalaciones deportivas y de uso social, en condiciones de uso – el mantenimiento de las mismas corresponde al cedente – a un "club de tenis" para el uso de sus asociados, y cuya contraprestación consiste en un canon anual.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante manifiesta ser titular de unas instalaciones deportivas, consistentes en pistas de tenis, padel, squash, natación, gimnasio, etc., con sus correspondientes instalaciones auxiliares, tales como duchas, vestuarios, taquillas, etc., acompañadas de una zona dedicada a actividades sociales diversas.

La única actividad de la sociedad consultante es la cesión, en condiciones de uso mediante el cobro de un canon anual, de sus instalaciones a un "club de tenis", entidad deportiva de carácter social y sin ánimo de lucro, quien a su vez facilita, de acuerdo con su regulación interna, el uso de dichas instalaciones a sus socios, quienes realizan finalmente la práctica del deporte en las mismas, así como los que usan los espacios dedicados a actividades sociales. Añade la consultante que, además, de una manera simbólica, realiza una actividad de comercio al menor de artículos deportivos a los propios asociados del "club de tenis". La cesión en condiciones de uso está referida a que la consultante es quien, por medio de su personal, mantiene las instalaciones aptas para su inmediata utilización, reservándose el "club de tenis" únicamente la ordenación de las actividades deportivas y sociales del mismo.

Por último, el consultante realiza las siguientes consideraciones:

- El 100 % de los socios de la entidad consultante son socios del "club de tenis" y viceversa, es decir, ambas entidades tienen exactamente los mismos socios.

- La prestación del servicio de la consultante al "club de tenis" se efectúa de una manera integral, es decir, es la consultante quien asume la tarea de mantenimiento y gestión de las instalaciones, reservándose el "club de tenis" la ordenación y coordinación de sus actividades deportivas.

Conforme a lo manifestado, se consulta si es de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC previsto en el anexo I de la Ley 20/1991, en su número 2, 2º, dado que el servicio de puesta a disposición de las instalaciones para la práctica del deporte se presta directamente por la consultante a sus asociados del "club de tenis", aunque sea esta última quién se haga cargo del pago del costo de tales servicios.

SEGUNDO.- Tal y como manifiesta la consultante, el Anexo I de la Ley 20/1991, regulador del tipo impositivo reducido del 2 por 100, en su número 2.2º, establece la aplicación del tipo citado a las siguientes prestaciones de servicios:

"Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre

que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 10, número 1, apartado 13º de esta Ley."

Esta Dirección General de Tributos, con ocasión de una anterior consulta tributaria vinculante, ha establecido la siguiente doctrina en la materia; la aplicación del tipo impositivo reducido del 2 por 100 se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que los destinatarios finales de tales servicios sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación.

Es decir, es independiente que la contraprestación por el servicio prestado se satisfaga por dicha persona física o por un tercero, sea éste persona física o jurídica. Lo importante y relevante es que el servicio sea prestado para las citadas personas físicas.

- Que la prestación de servicio se encuentre directamente relacionado con la práctica del deporte o la educación física.

Por tanto, no resultará aplicable el tipo reducido a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con dichas actividades o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la práctica de aquéllas.

- Que al servicio de práctica del deporte no le resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

La prestación de servicios cuyo tipo impositivo es objeto de consulta consiste, de acuerdo con lo manifestado por el consultante, en la cesión de una serie de instalaciones deportivas, en condiciones de uso – el mantenimiento de las mismas corresponde al cedente – a un "club de tenis" - para el uso de sus socios, siendo el "club de tenis" el encargado de la ordenación y coordinación de sus actividades deportivas. No obstante, parte de las actividades desarrolladas, así como de las instalaciones, no tienen naturaleza deportiva, siendo calificadas por la consultante como "actividades sociales".

Analizando la posible concurrencia de los requisitos citados en los párrafos anteriores en la prestación de servicios objeto de consulta, el tercero de los requisitos citados, consistente en la no aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, no presenta mayor complejidad, en tanto que la consultante no es ninguno de los sujetos susceptibles de aplicar dicha exención. Siguiendo el orden inverso en el análisis de los requisitos mencionados, también parece indudable la existencia de una relación directa entre la cesión de uso de unas instalaciones deportivas y la práctica del deporte, y ello con independencia de que deba tenerse en cuenta que parte de las instalaciones y de su uso se reconozca como de "actividades sociales".

Queda, por tanto, definir si verdaderamente el destinatario final de la cesión de las instalaciones deportivas son los asociados del "club de tenis", o por el contrario, el destinatario es el propio "club de tenis", sin perjuicio de que el citado "club de tenis" preste servicios deportivos a sus asociados. Textualmente, la aplicación del tipo reducido del IGIC se debe de producir "*cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación*", redacción que coincide literalmente con la prevista para la aplicación de la exención del IGIC a que se refiere el artículo 10.1.3º de la Ley 20/1991 para la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. En efecto, tanto las actividades sanitarias como la práctica deportiva tienen en común que el destinatario final es, por su propia naturaleza, una persona

física, por lo que el legislador no ha querido que interfiera en la aplicación del beneficio fiscal (exención o tipo reducido del IGIC) la circunstancia de que la contraprestación sea satisfecha por el destinatario final, la persona física, o por un tercero, incluidas las personas jurídicas.

Interpreta la consultante la correcta aplicación del tipo reducido del IGIC expresando "*dado que el servicio de puesta en disposición de las instalaciones para la práctica del deporte se presta directamente por la consultante a los asociados del "club de tenis", aunque sea esta última quien se haga cargo del pago del costo de tales servicios*". No comparte esta Dirección General de Tributos tal interpretación, por el contrario, la prestación de servicios objeto de consulta consiste en una cesión de instalaciones para uso, al menos en parte, deportivo, prestación en la que el cedente es la consultante y el cesionario el "club de tenis", siendo éste último el destinatario final de la cesión. Cuestión distinta es la prestación de servicios del "club de tenis" a sus asociados para la práctica deportiva, cuya contraprestación probablemente consiste en cuotas periódicas – no se menciona nada al respecto en el escrito de consulta – que estos satisfacen para tener derecho al acceso y uso de las instalaciones sociales, y sobre las que se aplicará el tipo reducido del IGIC o, en su caso, la exención prevista en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991.

En otras palabras, la aplicación del tipo reducido del IGIC exige que el "consumidor final" de la operación sea la persona física que practica el deporte, sin perjuicio de que la contraprestación pueda ser satisfecha por un tercero porque sea este el que tenga la obligación de efectuar su pago, pero la prestación de servicios debe agotarse en dicho momento, y no puede concatenarse con otra en la que coincida el mismo destinatario final como afirma el consultante. Si realmente el "club de tenis" se hiciera cargo del coste de la prestación de servicios de práctica deportiva, y la consultante, cedente de las instalaciones, presta directamente un servicio de práctica deportiva a los asociados al "club de tenis" (y simultáneamente socios de la consultante), quedaría sin contenido la prestación de servicios de carácter deportivo que el "club de tenis" realiza a favor de sus asociados, y por la cual percibe una contraprestación consistente – así se presume a efectos de fundamentar esta respuesta tributaria – en una cuota periódica.

Por último, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991, el tipo impositivo general del IGIC es aplicable a los bienes o servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991, señala que el tipo general será del 5 por 100.

Conforme a todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que tributa al tipo general del 5 por 100 del IGIC la cesión de una serie de instalaciones deportivas y de uso social, en condiciones de uso – el mantenimiento de las mismas corresponde al cedente – a un "club de tenis" para el uso de sus asociados, y cuya contraprestación consiste en un canon anual.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 23 de mayo de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández