

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087748

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 597/2022, de 11 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1387/2020

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria.** La recurrente es fisioterapeuta colegiada y presta servicios de fisioterapia en dos centros sanitarios inscritos en el Registro de centros, servicios y establecimientos sanitarios de la Junta de Castilla y León. Señala que lo que imparte es cinesiterapia y clases de gimnasia terapéutica en grupo «que no es otra cosa que una continuación de las terapias sanitarias del fisioterapeuta», por lo que reclama la exención del art. 20.Uno.3.º Ley 37/1992 (Ley IVA) para dichos servicios. La Sala parte de la conclusión de que la práctica del mero pilates o gimnasia en grupo no estaría exenta por no cumplirse el elemento subjetivo (con independencia de quien lo imparta) y por otro, la gimnasia o rehabilitación terapéutica, impartida individualmente por profesionales sanitarios, que sí lo estaría. En la zona de incertidumbre se halla un nuevo híbrido como es el caso que se plantea la recurrente, el «pilates terapéutico», cuyo sustantivo no apoyaría la exención y cuyo adjetivo, sí. A juicio del Tribunal, la solución ha de hallarse en la interpretación conjunta de esos elementos objetivo y subjetivo. El requisito de carácter objetivo es muy dudoso, puesto que el pilates no puede calificarse como servicios de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades. Es mera gimnasia o deporte. El elemento o adjetivo terapéutico no añade específicamente nada a la cuestión, es como si se hablase de gimnasia terapéutica o spinning terapéutico. Se carece, además de una suerte de individualización. Es decir, de la prueba practicada, lo que no ofrece dudas, como si de rehabilitación se tratase, es su práctica individual, de suerte que un fisioterapeuta se ocupe de un solo paciente. En este caso es una actividad grupal, que casa mal con esa noción pretendidamente terapéutica. El requisito subjetivo concurre, pues la recurrente, que es quien presta el servicio posee la condición de profesional sanitario (además se presta en un centro sanitario..., etc.). Ese no es un hecho discutido, pese a la innecesaria y prolija prueba aportada. Y, finalmente, lo que no concurre es la necesaria interrelación entre ambos elementos o requisitos. Para impartir pilates o el novedoso pilates terapéutico no se precisa reglamentariamente de titulación sanitaria, no hay relación entre uno y otra, pese a la prueba desplegada por la recurrente en este sentido. Tal argumento podría entonces admitirse del yoga, del tai-chi o de la mera relajación. Por ello, no puede tener acogida la pretensión de la exención. [Vid., Consulta DGT, de 29-04-2020, n.º V1141/2020 (NFC076052) y Consulta DGT, de 02-07-2020, n.º V2257/2020 (NFC076947)].

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Procede.** La mera incidencia del razonamiento arriba realizado y la admisión como dudoso del hecho controvertido impiden rechazar la interpretación razonable de la norma tributaria que se postula, porque debe excluirse la posibilidad sancionadora de la Administración.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20.Uno.13.º y 90.

### PONENTE:

*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO  
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 00597/2022

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2020 0001382

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001387 /2020

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: Dña. Justa

ABOGADO: PEDRO ALVAREZ-CANAL REBAQUE

PROCURADOR: D<sup>a</sup>. ALICIA PEREZ GARCIA

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR:

**S E N T E N C I A** nº 597

Ilmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá  
Don Francisco Javier Pardo Muñoz y  
Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a, once de mayo de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo número 1387/20 interpuesto por doña ALICIA PEREZ GARCÍA, Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre de DOÑA Justa, defendida por el letrado Sr. D. PEDRO ÁLVAREZ-CANAL REBAQUE, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 31.07.2020 (reclamaciones núm. NUM000 y NUM001), que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra la liquidación provisional por el IVA del 2012 y le impone sanción tributaria; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 24.11.2020. Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 05.04.2021 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que " , que se sirva a admitir el presente escrito de formalización de demanda, con sus copias, así como el expediente que se adjunta, teniéndolo por devuelto y por deducida la demanda del presente recurso contencioso-administrativo número 1387/2020, en nombre y representación de Justa, cuya representación ya consta acreditada en los presentes autos, y disponga la sustanciación del recurso, tras los trámites pertinentes,

a fin de que en su día, sea dictada Sentencia, por la que se reconozca y declare que la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 31 de julio de 2020, recaída en el seno de la reclamación número NUM000- NUM001 acumuladas, concepto IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) EJERCICIO 2012, ACUERDO DE LIQUIDACIÓN Y SANCIONADOR, no es conforme a Derecho, declarando su nulidad, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, y todo ello con condena al pago de las costas procesales a la parte que se opusiere a las pretensiones expresadas en esta demanda. ".

### **Segundo.**

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 31.05.2021 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

### **Tercero.**

Una vez fijada la cuantía en 7.714,90€, y habiéndose recibido el pleito a prueba, se practicó la que fue en derecho admitida, tras de o cual se acordó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 26.04.2022, en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 28.04.2022, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero. Resolución impugnada y posiciones de las partes.**

En esencia, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 31.07.2020 (reclamaciones núm. NUM000 y NUM001), desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra la liquidación provisional por el IVA del 2012 considerando incorrecto la falta de contabilización de sus ingresos por las clases de "pilates terapéutico" que impartía, sin que pudieran ser subsumibles en la exención prevista en el art. 21.3 de la LIVA. Confirmó la sanción tributaria impuesta por falta de una interpretación razonable de la norma.

La defensa de la recurrente opone que siendo la recurrente fisioterapeuta colegiada, presta servicios de fisioterapia en dos centros sanitarios de León y Trobajo del Camino (San Andrés del Rabanedo) inscritos en el Registro de centros, servicios y establecimientos sanitarios de la Junta de Castilla y León. Que lo que imparte es cinesiterapia y clases de gimnasia terapéutica en grupo "que no es no es otra cosa que una continuación de las terapias sanitarias del fisioterapeuta". Plantea la inmotivación del acta de liquidación, que un mero y somero análisis de las circunstancias concretas del servicio de "pilates terapéutico" que presta el sujeto pasivo "liquidado", hubiera mostrado que ese servicio sólo es impartido por "fisioterapeutas". Que la no aportación de informes médicos de los pacientes obedece a la confidencialidad de los mismos. Que la sanción carece el elemento subjetivo.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada.

### **Segundo. Sobre si la gimnasia terapéutica en grupo es diferente del "pilates deportivo" y la procedencia de la exención a efectos del IVA.**

El art. 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido regula las operaciones sujetas: " Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.". La exención la recoge el apartado 20.Uno de esa ley: " Artículo 20. *Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: ... 3.º 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 ópticos, 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."

La consulta vinculante V1141-20 de 29.4.2020 (referida a varias actividades, entre ellas al pilates) afirmó en lo que ahora interesa que " ... 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".

3. Por lo que respecta al requisito subjetivo exigido por la normativa del Impuesto antes transcrita, cabe destacar que Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (BOE del 22), el artículo 2 regula el concepto de "profesiones sanitarias tituladas" en el siguiente sentido: " 1. De conformidad con el artículo 36 de la Constitución , y a los efectos de esta ley, son profesiones sanitarias, tituladas y reguladas, aquellas cuya formación pregraduada o especializada se dirige específica y fundamentalmente a dotar a los interesados de los conocimientos, habilidades y actitudes propias de la atención de salud, y que están organizadas en colegios profesionales oficialmente reconocidos por los poderes públicos, de acuerdo con lo previsto en la normativa específicamente aplicable.

2. Las profesiones sanitarias se estructuran en los siguientes grupos:

a) De nivel Licenciado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Licenciado en Medicina, en Farmacia, en Odontología y en Veterinaria y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para Licenciados a que se refiere el título II de esta ley.

b) De nivel Diplomado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Diplomado en Enfermería, en Fisioterapia, en Terapia Ocupacional, en Podología, en Óptica y Optometría, en Logopedia y en Nutrición Humana y Dietética y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para tales Diplomados a que se refiere el título II de esta ley.

3. Cuando así resulte necesario, por las características de la actividad, para mejorarla eficacia de los servicios sanitarios o para adecuar la estructura preventiva o asistencial al progreso científico y tecnológico, se podrá declarar formalmente el carácter de profesión sanitaria, titulada y regulada, de una determinada actividad no prevista en el apartado anterior, mediante norma con rango de ley."

Junto con lo anterior, el artículo 3 de la misma norma regula el concepto de "profesionales del área sanitaria de formación profesional" de forma que: "1. De conformidad con el artículo 35.1 de la Constitución , son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostentan los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos.

2. Los profesionales del área sanitaria de formación profesional se estructuran en los siguientes grupos:

a) De grado superior: quienes ostentan los títulos de Técnico Superior en Anatomía Patológica y Citología, en Dietética, en Documentación Sanitaria, en Higiene Bucodental, en Imagen para el Diagnóstico, en Laboratorio de Diagnóstico Clínico, en Ortoprotésica, en Prótesis Dentales, en Radioterapia, en Salud Ambiental y en Audioprótesis.

b) De grado medio: quienes ostentan los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería y en Farmacia.

3. Tendrán, asimismo, la consideración de profesionales del área sanitaria de formación profesional los que estén en posesión de los títulos de formación profesional que, en la familia profesional sanidad, establezca la Administración General del Estado conforme a lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 5/2002, de 19 de junio, de las Cualificaciones y de la Formación Profesional . (...)."

4. Por otra parte, cabe destacar, tal como pone de manifiesto la jurisprudencia comunitaria que, y de acuerdo con la doctrina reiterada de este Centro directivo, las exenciones contenidas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor añadido - DO L 347 de 11.12.2006 (transpuestas a nuestro ordenamiento a través del artículo 20 de la Ley del Impuesto ), en la medida en que constituyen excepciones al principio general que inspira el Impuesto y que impone que el mismo ha de gravar todas las operaciones efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo del Impuesto, han de ser necesariamente interpretadas en términos estrictos.

En concreto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00 , Kügler, señala, en su apartado 27, que "para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida".

En base a lo anterior y descendiendo al supuesto objeto de consulta, cabe concluir que si bien los servicios prestados por el consultante pudieran cumplir el requisito objeto previsto para la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.3º de la Ley por cuanto coadyuvan a la prevención y tratamiento de enfermedades musculoesqueléticas, no se cumpliría, por el contrario, el requisito subjetivo dado que, del escrito de consulta se deduce, el consultante no tiene la consideración de personal sanitaria de acuerdo con la normativa sectorial aplicable.

En relación con el Pilates, en concreto, hay que tener en cuenta que es criterio de este Centro Directivo, en la contestación vinculante de 5 de marzo de 2013, número V0679-13, calificar la enseñanza del método Pilates, así como su práctica, como un deporte.

5. No obstante lo anterior, cabría analizar si pudiera resultar de aplicación alguna otra exención prevista en la normativa del Impuesto. En concreto, el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , dispone que estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones.

"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:

- a) Entidades de derecho público.
  - b) Federaciones deportivas.
  - c) Comité Olímpico Español.
  - d) Comité Paralímpico Español.
  - e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.
- La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

Por su parte, el artículo 20. Dos de la Ley del Impuesto dispone que: "Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo."

Así, el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto prevé la exención para los servicios relativos a la práctica del deporte efectuados, entre otros, por entidades o establecimientos de carácter social, circunstancia que no concurre en la persona física consultante.

6. Por otra parte, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 , dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo que sea de aplicación algún tipo reducido.

En consecuencia, y dado que no se prevé tipo reducido alguno para los servicios objeto de consulta, los mismos tributarán al tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7. 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 .".

Hasta aquí la cita de la consulta vinculante V1141-20 de 29.4.2020.

La consulta vinculante V2257-20 de 02.07.2020 razonaba: " ...1) Impuesto sobre el Valor Añadido. ...

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 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 en los términos expuestos anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios (entre los que se hallan los fisioterapeutas) según el ordenamiento jurídico, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

SEGUNDO. De acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de abril de 1.986 (Boletín Oficial del Estado 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 otra parte, y de acuerdo con los criterios de este Centro directivo, no estarán exentos los servicios consistentes en la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, etc., prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico.

TERCERO. 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.

Entre dichos servicios exentos se incluyen los tratamientos terapéuticos prestados por fisioterapeutas, por tratarse de servicios de asistencia a personas físicas en el ejercicio de una profesión sanitaria. También se incluyen en este supuesto, entre otros, los servicios de osteopatía, gimnasia o rehabilitación terapéutica.

No hay diferencia de tributación por el hecho de existir una prescripción previa de un médico, siempre y cuando los servicios prestados sean de los descritos en este apartado.

De no cumplirse los requisitos anteriores, los servicios prestados estarán sujetos y no exentos, siendo el tipo impositivo aplicable a dichos servicios el 21 por ciento.

Es criterio de este Centro directivo calificar la enseñanza del método Pilates, así como su práctica, como un deporte por lo que este servicio tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento ". Hasta aquí la cita de la consulta vinculante V2257-20 de 02.07.2020.

En similares términos se pronuncia la Consulta Vinculante DGT V3319-20, de 6 de noviembre de 2020, citada por la demanda " 3. Método Pilates y entrenamiento personal: Es criterio de este Centro directivo calificar la enseñanza del método Pilates, así como su práctica, como un deporte por lo que este servicio tributa por el IVA al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En consecuencia con lo anterior este Centro directivo informa que las actividades de entrenamiento personal, entrenamiento en grupo y psicomotricidad y entrenamiento personal para readaptación de lesiones, etc., estarán sujetas y no exentas del IVA y tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento".

El debate entonces se sitúa en un límite difuso. Por un lado, la zona de certeza es la práctica del mero pilates o gimnasia en grupo, que no estaría exenta por no cumplir ese elemento subjetivo (con independencia de quien lo imparta) y por otro la gimnasia o rehabilitación terapéutica, impartida individualmente por profesionales sanitarios, que sí lo estaría. En la zona de incertidumbre se halla un nuevo híbrido; el "pilates terapéutico", cuyo sustantivo no apoyaría la exención y cuyo adjetivo, sí.

A juicio de la Sala, la solución ha de hallarse en la interpretación conjunta de esos elementos objetivo y subjetivo. La exención precisa de la existencia de ambos elementos y, además, de su interrelación. El requisito de carácter objetivo es muy dudoso. Se ha dicho que se proyecta sobre la naturaleza de los propios servicios que se

prestan y que no son calificables de servicios de "asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados", pues el pilates no lo es. Es mera gimnasia o deporte. El elemento o adjetivo terapéutico no añade específicamente nada a la cuestión, es como si se hablase de gimnasia terapéutica o spinning terapéutico. El deporte es esencialmente saludable y terapéutico. Lo que se proclama del pilates se puede proclamar de cualquier hábito de vida saludable. Se carece, además de una suerte de individualización. Es decir, de la prueba practicada, lo que no ofrece dudas, como si de rehabilitación se tratase, es su práctica individual, de suerte que un fisioterapeuta se ocupe de un solo paciente. En este caso es una actividad grupal, que casa mal con esa noción pretendidamente terapéutica.

El requisito subjetivo concurre, pues la recurrente, que es quien presta el servicio posee la condición de profesional sanitario (además se presta en un centro sanitario... etc.). Ese no es un hecho discutido, pese a la innecesaria y prolija prueba aportada.

Y, finalmente, lo que no concurre es la necesaria interrelación entre ambos elementos o requisitos. Para impartir pilates o el novedoso pilates terapéutico no se precisa reglamentariamente de titulación sanitaria, no hay relación entre uno y otra, pese a la prueba desplegada por la recurrente en este sentido. Tal argumento podría entonces admitirse del yoga, del tai-chi o de la mera relajación. La ingente documental y testifical practicada no añade ni quita nada al debate, más allá de una voluntad de atribuir a esa actividad un escalón más allá de lo que es una actividad saludable, beneficiosa y positiva. El presente debate perfectamente podría suscitarse en relación con el spinning deporte o el spinning terapéutico, de existir o del yoga ordinario y el yoga terapéutico. De la pericial se colige, simplemente, que lo que diferencia a un pilates de otro es la mayor atención que en principio existe en este controvertido tipo de pilates.

Ha de desestimarse la línea argumental principal de la recurrente, dado que, además, toda exención ha de ser interpretada restrictivamente en supuestos de duda.

En otro orden de cosas, con facilidad se colige que la administración ha motivado suficientemente su decisión, sabiéndose que la base de su decisión es la imposibilidad de entender esa actividad como exenta, más allá de recordar que la considera deporte.

### **Tercero. Sobre la sanción.**

La mera incidencia del razonamiento arriba realizado y la admisión como dudoso del hecho controvertido, unido a la propia admisión condicional que la consulta V1141-20 de 29.4.2020 hace de la posibilidad de exención ("...En base a lo anterior y descendiendo al supuesto objeto de consulta, cabe concluir que si bien los servicios prestados por el consultante pudieran cumplir el requisito objeto previsto para la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.3º de la Ley por cuanto coadyuvan a la prevención y tratamiento de enfermedades musculoesqueléticas, no se cumpliría, por el contrario, el requisito subjetivo dado que, del escrito de consulta se deduce, el consultante no tiene la consideración de personal sanitaria de acuerdo con la normativa sectorial aplicable.") impiden rechazar la interpretación razonable de la norma tributaria que se postula, v. artículo 179 de la Ley 58/2003, lo que de suyo excluye la posibilidad sancionadora de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Se anula la sanción.

### **Último.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, no procede la imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

### **FALLO**

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 1387/20 interpuesto por DOÑA Justa, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 31.07.2020 (reclamaciones núm. NUM000 y NUM001), que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra la liquidación provisional por el IVA del 2012 y le impone sanción tributaria; que se anula parcialmente en lo referente a la imposición de sanción. Sin costas.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles

siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo ochenta y nueve, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.