

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 343/2026 de 19 de marzo de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6701/2023

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Servicios de asistencia social no exentos. Servicios de protección de la infancia y juventud. *Cursos de natación para bebés y niños y cursos de pádel y tenis para niños.* La aplicación del tipo reducido del 10% previsto en el art. 91.Uno-2.7º de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8º.a) Ley del IVA), exige que las actividades -en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años- se enmarquen en programas específicos dirigidos a personas efectiva o potencialmente vulnerables. Expresado de otro modo, solo son susceptibles de beneficiarse del tipo reducido del 10% las prestaciones de servicios a la infancia o la juventud que se enmarquen dentro del concepto de asistencia social y con la finalidad de protección de la infancia y de la juventud. En consecuencia, no basta con que los servicios prestados se dirijan, como destinatarios, a niños o a jóvenes menores de 25 años, para que la actividad correspondiente pueda verse favorecida con ese tipo de gravamen reducido

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 343/2026**

Fecha de sentencia: 19/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6701/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/03/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CATALUÑA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6701/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...



Sala de lo Contencioso-Administrativo**Sección Segunda****Sentencia núm. 343/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 19 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6701/2023**, interpuesto por la procuradora doña Emma Nel-lo Jover, en nombre y representación de la entidad mercantil **ACCURA BRUC, S.L.** en adelante ACCURA), contra la sentencia nº 2268/2023, de 16 de junio, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1351/2021. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 16 de junio de 2023, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo promovido por ACCURA BRUSL(sic), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 26 de agosto de 2021, a la que se contrae la presente litis, con imposición de costas a la actora, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Emma Nel-lo Jover, en nombre y representación de la sociedad Accura Bruc, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 28 de julio de 2023.

2. El escrito de preparación de la parte recurrente, tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 91.Uno.2.7º y 20.Uno.8º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en relación con los artículos 98, 132.1.h) y el anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, como indica el artículo 90.4 de la LJCA.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 6 de septiembre de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Nel-lo Jover, ha comparecido como recurrente, el 9 de octubre de 2023; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 2 de octubre de 2023, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 5 de junio de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8º a) Ley del IVA), exige que las actividades -en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años- se enmarquen en programas específicos dirigidos a personas efectiva o potencialmente vulnerables [...]".

Síguenos en...



2. La procuradora Sra. Nel-lo Jover, en nombre y representación de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 24 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] En otro orden de cosas, y cumpliendo también con lo exigido en el citado artículo 92.3.b) de la LJCA, esta parte viene a concretar que los pronunciamientos que solicita son los tres siguientes:

1. que se fije como criterio interpretativo que resultará de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la LIVA, en relación con el artículo 20.Uno.8º.a) de la misma Ley, cuando las prestaciones de servicios consistan en cursos deportivos dirigidos a niños y jóvenes menores de 25 años; y ello, en todo caso y no, exclusivamente, cuando se trate de cursos vinculados con algún programa objetivable directamente dirigido a personas, de forma efectiva o potencialmente, vulnerables.

2. que, aplicando la interpretación interesada del artículo 91.Uno.2.70 de la LIVA, se declare haber lugar al recurso de casación interpuesto, así como la procedencia y estimación del recurso contencioso-administrativo no 3.046 2021 formalizado ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña y, por ende, la anulación de la Resolución desestimatoria de la reclamación económico administrativa 08/02628/2020 dictada por el TEAR de Cataluña y del Acuerdo de liquidación provisional por el que se regularizaron presuntas deudas tributarias de la actora concernientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2017 que constituyó su objeto mediato.

3. y que, en relación con las costas, disponga en consecuencia con los pronunciamientos precedentes [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 30 de octubre de 2024, en el que solicita lo que a continuación se indica:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta: Sentencia La aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8º.a) Ley del IVA), exige que las actividades -en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años- se refieran a prestaciones de carácter social. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]."

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 11 de marzo de 2026, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno-2.70 de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8º a) Ley del IVA), exige que las actividades -en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años- se enmarquen en programas específicos dirigidos a personas efectiva o potencialmente vulnerables.

El recurso de instancia, registrado con el nº 3046/2021, fue desestimado en la sentencia de 16 de junio de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que ahora es recurrida. En síntesis, la sentencia considera que el tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.2.7ª de la Ley del IVA solo es aplicable, no a todas las actividades dirigidas a la infancia y a la juventud, sino sólo a aquellas que tengan una naturaleza protectora, es decir, que estén vinculadas con algún programa objetivable directamente dirigido a personas, de forma efectiva o potencial, vulnerables.

El impuesto controvertido es el IVA, 1º a 4º trimestre de 2017.

La cuestión litigiosa se refiere, pues, a los requisitos que deben cumplirse para que quepa aplicar el tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la LIVA, en relación con la exención prevista en el artículo 20.Uno.8º.a) de la propia ley, cuando las prestaciones de servicios consistan en cursos deportivos dirigidos a niños y jóvenes menores de 25 años, todo a la luz del artículo 132.1.h) y Anexo III de la Directiva 2006/112/CE -Directiva IVA-.

La recurrente imparte cursos de natación para bebés y niños y cursos de pádel y tenis para niños, prestación de servicios a la que pretende aplicar el tipo de gravamen reducido del IVA del 10% y no el tipo general del 21 %.

SEGUNDO.-El régimen legal, nacional y de la Unión Europea, aplicable al caso debatido.

Síguenos en...



El artículo 91.Uno.2.7º de la LIVA dispone lo siguiente.

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes: [...]"

2. Las prestaciones de servicios siguientes: [...]"

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo".

Por su parte, el artículo 20.Uno.8º.a) de la LIVA establece que:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: [...]"

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad [...]"

Este precepto supone la trasposición al ordenamiento interno de diversos apartados del artículo 132.1 de la Directiva IVA, entre ellos, los de las letras g) y h) de dicho artículo, que tienen el siguiente tenor:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...]"

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social".

Finalmente, es preciso acudir al Anexo III de la Directiva IVA, que contiene la lista cerrada de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a tipos reducidos conforme el artículo 98 de la citada Directiva, prevé, entre otros, los siguientes supuestos:

"14) Derecho de utilizar instalaciones deportivas;

15) Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136".

Partiendo de la expresada regulación, es de reseñar que la sociedad ahora recurrente presta servicios consistentes en cursos deportivos a niños y jóvenes menores de 25 años, que considera comprendidas en las actividades de protección de la infancia y juventud previstas en el artículo 20.Uno.8º.a) LIVA. De este modo, no siendo aplicable la exención de dicho precepto por no cumplir la condición subjetiva que en él se contiene -aspecto que no se discute-, entiende, sin embargo, que las operaciones deben sujetarse al tipo reducido establecido en el artículo 91.Uno.2.7º LIVA antes transcrito, el del 10 por 100.

La Administración -y la sentencia recurrida-, por el contrario, consideran que el tipo aplicable a tal prestación de servicios es el general del 21 por 100.

Al respecto, argumenta la sentencia de instancia que para que los cursos deportivos impartidos a menores puedan calificarse como actividades de asistencia social y, por tanto, les sea aplicable el tipo reducido, es preciso que, además de justificar la limitación de la edad de los participantes y la efectiva realización de los cursos, se demuestre la vinculación de estas actividades con algún programa objetivable directamente dirigido a personas vulnerables, en que concretar esa noción de asistencia social, lo que no se produce aquí (FJ 3º.1).

Por su parte, la recurrente sostiene que la interpretación ofrecida en la fundamentación de la sentencia a quo está exigiendo un requisito añadido, no previsto legalmente para la aplicación del tipo reducido.

Señala la recurrente, al respecto, que además de carecer de base en la letra de la norma, tampoco es acorde con su espíritu y finalidad pues, según afirma, todas las actividades que se enumeran en el artículo 20.Uno.8º LIVA (y, por consiguiente, extensibles al 91.Uno.2.7º LIVA) son, per se, servicios de asistencia social, en tanto se prestan en favor de colectivos merecedores de protección (entre ellos, la infancia y juventud), sin que sea precisa la vinculación que exige la sentencia con un programa específico de

protección a destinatarios potencialmente vulnerables. En fin, enfatiza que el artículo 132.1.h) de la Directiva IVA tampoco exige la condición impuesta por la sentencia.

Es relevante, en este asunto, señalar de nuevo que la recurrente imparte cursos de natación para bebés y niños y cursos de pádel y tenis para niños, prestación de servicios a la que pretende aplicar el tipo de gravamen reducido del IVA del 10 por 100 y no el tipo general del 21 por 100, sobre la base de que los destinatarios de tales servicios son los que singularizan la aplicación del tipo.

El auto de admisión, para justificar la presencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, señala al respecto:

"[...] Esta Sección de Admisión estima que el recurso preparado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, más allá de que el tenor literal de los artículos 91.Uno.2.7.º y 20.Uno.8º de la Ley del IVA no ofrezca una respuesta clara y categórica a la discusión jurídica aquí suscitada, es manifiesto y trascendente el hecho de que el interrogante interpretativo se desenvuelve en el ámbito del IVA. Este es un impuesto armonizado a nivel de la Unión Europea de modo que la solución al litigio exige tener en consideración el Derecho de la Unión, en particular, los artículos 98 , 132.1.h) y anexo III de la Directiva IVA , por lo que se aprecia concurrente el supuesto de interés casacional del artículo 88.2.f) de la LJCA .

En este sentido, no se puede obviar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- ha afirmado que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva del IVA (actual artículo 132 de la Directiva IVA) y los requisitos exigidos para su disfrute, constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión y, en consecuencia, deben definirse para toda ella, puesto que la sujeción al IVA de una determinada prestación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional (vid. SSTJUE de 26 de mayo de 2005 (asunto C 498/03), §§ 22-27 , y de 21 de enero de 2016 (asunto C-335/14) , § 46). Y también ha señalado que, aunque estas exenciones han de interpretarse de forma estricta, al mismo tiempo, deben observarse los concretos objetivos perseguidos por aquellas, así como las exigencias derivadas del principio de neutralidad del IVA (vid. SSTJUE de 26 de mayo de 2005 (asunto C 498/03) , §§ 29 y 30).

Debe hacerse notar que esta Sección no ignora la inadmisión del recurso de casación n.º 7166/2022 que versaba sobre una materia semejante, ni tampoco se desconoce el auto del TJUE de 7 de octubre de 2019 (asunto C-47/19) en el que, en un asunto igualmente relacionado con la enseñanza deportiva, se concluyó lo siguiente:

«el concepto de prestaciones de servicios "directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud", a efectos del artículo 132, apartado 1, letra h), de la Directiva 2006/112/CE, debe interpretarse en el sentido de que no cubre la enseñanza de surf y de vela impartida por escuelas de surf y de vela, como las del asunto principal, con independencia de si esa enseñanza se imparte en el marco de un viaje de estudios»".

TERCERO.-Criterio de la Sala.

1) En la estructura de la Ley del IVA, la aplicación del tipo reducido del 10 por 100 se define por remisión a la exención, para aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que, por falta de algún requisito, no pueden quedar exentas. Por ello, la aplicación del tipo reducido (art. 91) necesita el complemento interpretativo del art. 20.8 LIVA, regulador de la exención.

2) En este recurso, todas las partes están conformes en que la inaplicación de la exención se debería a razones subjetivas, esto es, a que no concurre en ACCURA la naturaleza de entidad de Derecho Público o entidad o establecimiento privado de carácter social, lo que no se discute en este extremo.

3) Recordemos lo que dice la norma de exención. Así, están exentas:

"Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad".

4) Aparentemente, podría sostenerse, como defiende la recurrente, que el inciso final permitiría incluir en el ámbito objetivo de la exención -y, por ende, de la aplicación del tipo del 10 por 100- la actividad de cursos de natación o pádel a niños y jóvenes menores de 25 años.

Sin embargo, al margen del requisito subjetivo del carácter público de la entidad, cuya inobservancia no se discute -estaría exenta la actividad por razón del carácter público o social del prestador del servicio- lo que es inexcusable es que los servicios sean de *asistencia social*. Y, además, esas actividades, aun admitidas

como *formativas*, deben cumplir otro requisito, también incluido como objetivo en el ámbito de la exención: la protección de la infancia y de la juventud.

5) Esta es la exigencia que indica la Sala de Cataluña, en su sentencia, como fundamento directo de su fallo desestimatorio y, podemos decir con claridad, no supone añadir un requisito añadido, en tanto no previsto en la Ley, puesto que esta no declara exenta, o favorecida con un tipo reducido, cualquier clase de actividad dirigida a niños y jóvenes hasta 25 años, por ese solo hecho.

6) Por otra parte, el TEAR de Cataluña acompaña una interpretación administrativa del concepto jurídico indeterminado de la *asistencia social*:

Así, la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en un informe de 23 de junio de 1995, recogido en las consultas de la Dirección General de Tributos, considera que, interpretando las normas estatal y autonómica y la jurisprudencia del TC, debe entenderse por asistencia social:

"[...] el o conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

7) A la vista de este concepto, es claro que no estamos ante un servicio prestado en el ámbito de la asistencia social. No cabe olvidar que *asistencia sociales* un título competencial que se reconoce en el [art. 148.1.20ª de la Constitución](#), aquellas que pueden asumir las Comunidades Autónomas, lo que ha dado lugar a numerosa doctrina constitucional que ha perfilado el concepto, precisamente para deslindarlo del de Seguridad Social ([art. 149.1.17ª CE](#)), por ser esta materia de la competencia exclusiva del Estado.

Aunque no es momento de adentrarnos con profundidad en esa distinción, lo que sí es patente es que la actividad puramente privada de impartición de cursos deportivos en favor de niños y jóvenes, al margen de toda idea protectora de situaciones de vulnerabilidad, necesidad o carencia, no es asistencia social a los efectos del [art. 20.Uno.8º.a\) LIVA](#), en relación con el [art. 91.Uno.2.7º de la misma Ley](#), esto es, de la exención y aplicación del tipo reducido.

8) Dicho de otro modo, desde un punto de vista puramente interpretativo de la ley nacional, la prestación de servicios discutida -que, por cierto, la parte recurrente no ha identificado con la exigible claridad en su escrito de interposición del recurso- no debe tributar al tipo del 10 por 100, sino al general.

9) Además, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, debemos examinar la Directiva IVA para verificar si la ley española se acomoda a ella.

Así, los [arts. 20 y 91 LIVA](#) son trasposición al ordenamiento interno de diversos apartados del artículo 132.1 de la Directiva IVA, entre ellos, los de las letras g) y h), que tienen el siguiente tenor:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social".

10) Debemos recordar la idea de que las reglas sobre exención que contiene la Directiva son obligatorias, fruto de la función armonizadora del IVA dentro del sistema común. Esto es, al margen de que se cumplan los requisitos subjetivos -puesto que la exención lo es en favor de *entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social*- los indicados apartados g) y h) del art. 132.1 Directiva se refieren:

- El g) se refiere a la exención a las prestaciones de servicios... directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad...

Es decir, que la asistencia social, como requisito objetivo, se inserta, en la definición de la norma, junto a la Seguridad Social -lo que acota notablemente el ámbito objetivo del concepto-, poniéndose como ejemplo el de las residencias de la tercera edad, bastante alejado de la actividad que presta aquí ACCURA.

- El caso de la letra h) exige las prestaciones de servicios... directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud.

11) La palabra *protección* parece exigir un plus sobre la mera actividad contractual por el hecho de estar dirigida a niños y jóvenes. Es más, en la definición del art. 132 Directiva IVA, parece indisoluble la exención

de las prestaciones de servicios de la naturaleza subjetiva de quien los presta, puesto que se refiere a las entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

A tales efectos, es inconcuso -además de que no ha sido objeto de debate en el proceso seguido, que ACCURA no es una entidad de Derecho público, ni tampoco consta que se trate de un organismo al que el Estado haya reconocido carácter social.

12) Parece pertinente, para integrar el concepto, citar la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social. Según su artículo 2. *Concepto*:

"1. Las entidades del Tercer Sector de Acción Social son aquellas organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad y de participación social, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social".

Al menos en lo que atañe a la interpretación de la citada Ley, parece excluirse el ánimo de lucro en estas entidades a las que el Estado miembro puede reconocer ese carácter social. Aun cuando no fuera exigible tal requisito negativo, puede decirse que la recurrente en casación no ha realizado ningún esfuerzo argumental, ni para afirmar que es una entidad u organismo de carácter social, ni para señalar que su actividad, en sí misma, se orienta a la asistencia social, desde un punto de vista objetivo.

13) Desde luego, las clases de natación a bebés o las de pádel o tenis a niños y jóvenes de menos de 25 años, podrían enmarcarse, hipotéticamente, dentro del concepto de asistencia social. Pero, en tal caso, debe acreditarse, además, que su prestación de servicios responde a la satisfacción de esa necesidad social, lo que no ha probado en modo alguno, porque la tesis de la recurrente es que la mera actividad o prestación, sin más, ya es beneficiaria del tipo reducido.

14) Por su parte, el Anexo III de la Directiva IVA contiene la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden sujetarse a tipos reducidos. A diferencia de lo que sucede con la exención del art. 132 Directiva, el Anexo establece una serie de prestaciones de servicios que pueden los Estados miembros, potestativamente, a su elección, someter a tipos reducidos, de tal manera que:

- Solo se pueden aplicar tipos reducidos a estas actividades.
- Solo si el Estado miembro decide aplicarlas. No es preceptivo.

Es decir, conforme el artículo 98 de la citada Directiva,

"1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III".

14) Derecho de utilizar instalaciones deportivas:

15) Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136".

15) Con independencia de todo cuanto venimos diciendo, hay otra consideración que es importante, sobre la que no se ha debatido: el principio de neutralidad en el IVA no solo supone que el sujeto pasivo debe quedar indemne en su patrimonio de la carga fiscal del impuesto, a través de los mecanismos de la deducción y la repercusión, sino significa también, como esta Sala ha declarado, que la aplicación de tipos reducidos, en lugar de los generales, no debe servir para distorsionar la libre competencia entre empresas que llevan a cabo actividades similares.

Así lo dijimos en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2024, en el recurso de casación nº 2208/2023, sobre la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100 a determinadas clases de pan:

"Al efecto, el principio de neutralidad no solo significa que el sujeto pasivo debe quedar indemne de la carga tributaria que supone el IVA, la que recae sobre el consumidor final, sino también algo más, como ha sido establecido por el TJUE. Este, en su ya citada sentencia de 10 de noviembre de 2011 (asuntos C-259/10 y C-260/10), proclama que "...el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA...", por lo que "...la existencia efectiva de competencia entre dos prestaciones de servicios no es un requisito autónomo y adicional de la infracción del principio de neutralidad fiscal si las prestaciones en cuestión son idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y satisfacen las mismas necesidades de éste...". Se añade a ello que "...esta consideración vale también por lo que respecta a la existencia de una distorsión de la competencia. El hecho de que se trate a dos prestaciones idénticas

Síguenos en...



o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA conlleva, por lo general, una distorsión de la competencia...".

Desde esta perspectiva, no parece muy diferente, si se prescinde del elemento de protección de la infancia y la juventud, no concurrente, como ya hemos visto, la actividad aquí considerada de cualquier otra en que se ofrezcan clases deportivas o similares, a personas de edad superior a los 25 años, lo que podría suponer un trato desigual, desde el punto de vista de la libre competencia, que podría quedar distorsionado si existe una diferencia de tipo de gravamen entre una y otra actividad.

16) A efectos de aplicar al caso la doctrina del acto aclarado (véase la STJUE del asunto 283/81, CILFIT) cabe citar el Auto del TJUE (Sala Novena) de 7 de octubre de 2019 (petición prejudicial del Finanzgericht Hamburg -Alemania)- HA/ Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Asunto C-47/19), cuyo fallo es:

"1. El concepto de «enseñanza escolar o universitaria», a efectos del artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no cubre la enseñanza de surf y de vela impartida por escuelas de surf y de vela, como las del asunto principal, a centros escolares o universitarios en los que esa enseñanza puede estar comprendida, respectivamente, en el programa de actividades deportivas o en la formación de profesores de deporte y contar en la evaluación.

El concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud», a efectos del artículo 132, apartado 1, letra h), de la Directiva 2006/112/CE, debe interpretarse en el sentido de que no cubre la enseñanza de surf y de vela impartida por escuelas de surf y de vela, como las del asunto principal, con independencia de si esa enseñanza se imparte en el marco de un viaje de estudios".

Hay alguna otra jurisprudencia del TJUE que interpreta el ANEXO III, punto 15, relativo a la asistencia social, a los efectos de la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 10 por 100, si bien cabe admitir que los ejemplos sobre los que se proyecta su doctrina no son significativamente parecidos a este.

Así, cabría mencionar la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010, asunto C-492/08, en asunto seguido por la Comisión Europea contra la República Francesa, en el que dicho Estado miembro aplica un tipo reducido del IVA a servicios prestados por abogados, abogados ante el *Conseil d'État* la *Cour de cassation* por los procuradores, percibiendo una compensación total o parcial del Estado por asistencia jurídica gratuita.

El TJUE, dando la razón a la Comisión, declaró que el Estado francés incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Al respecto, se afirma que para respetar el tenor del punto 15 -del Anexo III-, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social.

Habida cuenta de sus objetivos globales y de la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse globalmente que la categoría profesional de los abogados y procuradores presenta un carácter social. Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de «servicios dedicados a la asistencia social y la seguridad social», esta circunstancia no basta para concluir que los abogados y procuradores pueden calificarse de «organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social» en el sentido del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112.

Aunque el caso no es similar a este, pues las prestaciones de servicios difieren, es importante la declaración de que no basta, para aplicar el tipo reducido, con la consideración a la naturaleza de los servicios como caritativos o de asistencia social, sino que se precisaría tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social.

Se transcriben los párrafos 43 a 47 de la sentencia:

"43 A este respecto ha de señalarse que del tenor de las disposiciones de dicho punto 15 se desprende claramente que éste faculta a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA no a todos los servicios de carácter social sino únicamente a los prestados por organismos que cumplan la doble exigencia de tener ellos mismos un carácter social y de estar dedicados a la asistencia social y la seguridad social.

44 Ahora bien, la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también prestan servicios de carácter social.

Síguenos en...



45 Por lo tanto, para respetar el tenor del punto 15 del anexo III de la *Directiva 2006/112*, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social.

46 En el caso de autos ha de señalarse que, debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general, tal como la contempla el artículo 279, letra f), del CGI, tenga un carácter social.

47 Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de «servicios dedicados a la asistencia social y la seguridad social», esta circunstancia no basta para concluir, en el presente asunto, que los abogados y procuradores pueden calificarse de «organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social» en el sentido del punto 15 del anexo III de la *Directiva 2006/112*."

No se encuentra jurisprudencia del TJUE que interprete el Anexo III en otros casos más semejantes al debemos resolver, en particular sobre servicios educativos o formativos relacionados con la juventud y la infancia, dentro del marco de esa asistencia social.

No obstante, cabe señalar que además del acto aclarado -según la jurisprudencia que ha quedado reseñada- hay acto claro también, porque:

1.- La LIVA claramente respeta el mandado de la Directiva en su ámbito.

2.- Las exigencias del artículo 91.Uno.2.º de la LIVA, en relación con la exención del artículo 20.Uno.8.º.a) LIVA no comprenden, subjetiva ni objetivamente, la situación en la que se encuentra la sociedad recurrente.

3.- Los beneficios fiscales son, en todo caso, objeto de necesaria interpretación estricta, además de que, respecto a estos, está prohibida la analogía (art. 14 LGT).

4.- Es preciso considerar, además de todo ello, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el principio de neutralidad fiscal del IVA, en relación con la salvaguarda de la libre competencia -por todas, STJUE de 10 de noviembre de 2011 (asuntos C-259/10 y C-260/10, The Rank Group) y las que se citan en nuestra STS de 15 de octubre de 2024, recaída en el recurso de casación nº 2208/2023-.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

En atención a lo anteriormente expuesto, procede declarar la siguiente doctrina jurisprudencial:

1.- La aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.º de la Ley del IVA, en relación con servicios de protección de la infancia y la juventud (art. 20.Uno.8.º.a) Ley del IVA), exige que las actividades -en este caso, cursos deportivos a menores de 25 años- se enmarquen en programas específicos dirigidos a personas efectiva o potencialmente vulnerables.

Expresado de otro modo, solo son susceptibles de beneficiarse del tipo reducido del 10 por 100 las prestaciones de servicios a la infancia o la juventud que se enmarquen dentro del concepto de asistencia social y con la finalidad de protección de la infancia y de la juventud.

2.- En consecuencia, no basta con el hecho de que los servicios prestados se dirijan, como destinatarios, a niños o a jóvenes menores de 25 años, para que la actividad correspondiente pueda verse favorecida con ese tipo de gravamen reducido.

Atendida esta doctrina, resulta indiscutible que la actividad llevada a cabo por ACCURA que aquí se ha examinado, en el cumplimiento de sus fines empresariales no es acreedora del citado tipo reducido del 10 por 100. Ello significa que el criterio jurídico expresado por la Sala de instancia es correcto, en tanto acorde con la interpretación de la Ley reguladora del impuesto y la Directiva IVA de 2006 que hemos sostenido.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **ACCURA BRUC, S.L.** contra la sentencia nº 2268/2023, de 16 de junio, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1351/2021.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

