

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 23°, N°3, ART. 13°, N°4 - CIRCULAR N° 11, DE 2004. (ORD. N° 1560, DE
10.06.2015)**

PROGRAMAS DEPORTIVOS INTEGRALES

Se ha solicitado a esta Institución confirmar que el conjunto de servicios consistentes en programas deportivos integrales, a cambio de una remuneración inicial y periódica, constituye un hecho no gravado con IVA, según definición del hecho gravado básico de servicio contenida en el artículo 2°, N° 2 del D.L. 825, de 1974 y además, que la remuneración que se cobrará por la dictación de clases de entrenamiento personal, pilates u otras disciplinas, no se encuentran gravadas con IVA, en razón que aquellos cursos son ofrecidos por un establecimiento de educación deportiva a través de instructores que entregan conocimientos específicos, quedando amparados por la exención tributaria del artículo 13°, N° 4 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- ANTECEDENTES:

El contribuyente plantea en su presentación que su representada es una sociedad que presta servicios deportivos de alta gama y, en tal calidad, ofrece al público una serie de programas integrales de entrenamiento físico, en cuya virtud los clientes pueden alcanzar distintos objetivos según sus necesidades e intereses específicos.

Para tales efectos, cuenta con instalaciones deportivas y áreas especialmente acondicionadas, tales como, sala de fitness, piscina natación, salas de actividades dirigidas, zonas de entrenamiento funcional, baños de contrastes y saunas, y baños de vapor.

Sostiene que los programas de acondicionamiento físico que desarrollará se han estructurado en base al concepto denominado “deporte integral” que comprende tanto las etapas de ejercitación como de recuperación.

El referido concepto fue desarrollado por un prestigioso médico español, especialista en medicina de la Educación Física, Premio Nacional de Investigación en Medicina del Deporte, entre otros.

El contribuyente contrató los servicios del mencionado médico para elaborar los programas de acondicionamiento físico que ofrecerá, los cuales, se caracterizan por ser integrales, es decir, se basan en un circuito deportivo completo que abarca etapas de ejercitación a través de actividades aeróbicas, de acondicionamiento físico y elongación, como también fase de recuperación cardiovascular y osteomuscular, todo lo cual permite a los clientes mejorar su rendimiento deportivo y ejecutar sus planes de entrenamiento evitando la aparición de lesiones.

Afirma que dada la integralidad de los programas de acondicionamiento físico que desarrollará, ellos no son fraccionables, es decir, se trata de programas que contemplan circuitos de ejercicios que deben ejecutarse como un todo, esto es, incluyendo las etapas de ejercicio físico y recuperación activa, las cuales son monitoreadas por instructores deportivos y médicos especialistas a través de un sistema informático que permite hacer un seguimiento completo y periódico de las actividades y estado físico del cliente.

Asimismo, indica que como contraprestación por los servicios deportivos el contribuyente percibe las siguientes remuneraciones: a) un pago inicial que, para efectos comerciales, se denomina derecho de incorporación o membresía; y b) una remuneración única y periódica que pueda pactarse de forma diaria, mensual, trimestral, semestral o anual.

Hace presente que en el caso de clientes que contraten planes de ejercicios diarios no deben pagar el derecho de incorporación o membresía señalado anteriormente, por cuanto, únicamente asumen la obligación de pagar la remuneración correspondiente a ese plan de entrenamiento, que incluye un circuito completo de ejercicios y etapas de recuperación o descanso cuya correcta ejecución es controlada por instructores especializados.

Los clientes que han contratado alguno de los programas deportivos ya reseñados, pueden, de manera adicional, anexar algunas clases grupales de diversas disciplinas deportivas, tales como, spinning, actividades dirigidas o natación, las cuales no generan pago adicional al contribuyente ya que éstas son incluidas en la remuneración periódica que paga el cliente.

Señalado lo anterior, el contribuyente manifiesta que los programas de acondicionamiento físico que impartirá se basan en un concepto que concibe la actividad deportiva en forma integral y, por ello, éstos comprenden etapas de ejercitación y fases de recuperación mediante el uso de piscinas de hidroterapia e hidromasajes, baños de contraste frío-calor, salas de vapor, sauna y la realización de inmersiones descontracturantes.

Ante tal situación, expresa que la actividad realizada en los programas de entrenamiento, los cuales incluyen fases de ejercitación y de recuperación activa, no resulta subsumible ni califica como recreativa o de esparcimiento -relacionada con la diversión, recreación o el tiempo libre- en tanto se encuentra circunscrita a un ámbito netamente deportivo.

A juicio del contribuyente, los pagos que obtiene por los programas de acondicionamiento físico que elabora para sus clientes, no se encontrarían afectos a IVA, por cuanto esas remuneraciones no provienen del ejercicio de alguna de las actividades contenidas en los numerales 3 ó 4 del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que la acción que realiza y que consiste en la prestación de servicios de carácter deportivo, no podrían subsumirse jurídicamente en el hecho gravado básico contenido en el artículo 2° N° 2 del D.L. 825, de 1974, que define servicio como "...la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

De acuerdo a lo señalado por el propio contribuyente, dicho criterio estaría confirmado por la Dirección Nacional del SII mediante los oficios N° 2020, de fecha 30 de agosto de 2011, y el N° 1334, de fecha 18 de junio de 2013, concluyendo al efecto que a los programas deportivos integrales, materia de la consulta realizada, en relación a la remuneración inicial (denominada comercialmente cuota de incorporación o membresía) como aquella periódica que percibirá de sus clientes, no califica como una remuneración afecta a IVA por no constituir la contraprestación dineraria de un servicio gravado con ese impuesto, por cuanto se trata de un conjunto de servicios orientados en su globalidad a facilitar la práctica de actividades deportivas.

Por último, sostiene que en lo que respecta a otras actividades o servicios deportivos que ofrecerá y que los clientes suscriptores de programas deportivos integrales pueden optativamente contratar, tales como, clases de entrenamiento personal, pilates y otras disciplinas, por tratarse de servicios de índole netamente deportivos, les sería aplicable lo concluido previamente y además, debería considerarse que actuaría en calidad de establecimiento de educación y, por ende, la remuneración obtenida quedaría liberada del IVA.

II.- ANÁLISIS

Sobre el particular, cabe señalar que este Servicio se ha pronunciado sobre la materia, señalando que el servicio prestado por un gimnasio consistente en permitir el acceso al recinto dotado de máquinas e instalaciones deportivas, otorgando un conjunto de servicios orientados exclusivamente a la práctica de actividades deportivas, tanto individuales como grupales, a los cuales el usuario accede pagando una remuneración única, no se encuentra afecta al Impuesto al Valor Agregado, por cuanto dicha actividad no está clasificada en los N°s 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora bien, del contenido de la consulta efectuada, en conjunto con los antecedentes acompañados al respecto, se puede inferir que el servicio prestado por el contribuyente consistiría en un programa deportivo integral compuesto por una fase de entrenamiento físico (dependiendo de las necesidades de sus clientes) y de una fase de recuperación posterior al entrenamiento, situación que conlleva la utilización de piscinas de hidroterapia e hidromasajes, baños de contrastes frío-calor y de vapor, etc., siendo ambas fases prestadas con un fin netamente deportivo y siendo consideradas como una única prestación.

Del análisis de los antecedentes puestos en conocimiento de este Servicio, se deduce que no existiría posibilidad por parte de los clientes que suscriban un contrato que dé cuenta de un plan integral de entrenamiento de utilizar en forma independiente los servicios descritos dentro de la fase de recuperación, atendiendo, por un lado, a que son parte integral de la prestación ofrecida, y, por otra, a que la remuneración que se paga obedece a dicha prestación integral. En efecto, en este caso, el servicio brindado no consistiría en pagar una determinada cantidad de dinero a cambio de utilizar libremente la sala de fitness, piscinas de natación, zonas de entrenamiento funcional, baños de contrastes, saunas y baños de vapor, sino que por el contrario, el uso de tales instalaciones está supeditada al tipo de plan de entrenamiento que suscriba el cliente con el contribuyente.

En conformidad a lo anterior, esta Dirección entiende que el servicio que se prestará y por el cual los usuarios pagan una suma determinada, se enmarca estrictamente como actividad deportiva, en cuyo caso no se encontraría afecto a IVA por no encontrar una clasificación dentro del Art. 20°, N° 3 ó 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que en el evento que el contribuyente perciba una remuneración por otros contratos o planes, cuyo objeto no sea lo que se describe como deporte integral y que digan relación con el uso independiente de instalaciones como las referidas piscinas, saunas, baños de vapor, etc., esto es, se trate de remuneraciones por servicios no asociados a un plan integral de entrenamiento, se entiende que tales servicios se alejan de lo exclusivamente deportivo, revistiendo el carácter de “actividad de recreación o esparcimiento” la cual se clasifica en el N° 4 del

artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiéndose por tanto, en este caso particular, gravarse la remuneración correspondiente al contrato o plan relativo al uso de esas instalaciones recreativas, con el IVA, procediendo además, si se dan los supuestos legales, aplicar las normas sobre proporcionalidad del crédito fiscal establecidas en el artículo 23 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y demás disposiciones reglamentarias y administrativas.

En lo que respecta a su consulta sobre las otras actividades o servicios deportivos prestados, como por ejemplo clases de entrenamiento personal, pilates u otras disciplinas, la Circular N° 11, del año 2004, en el párrafo segundo del punto número 2, del capítulo III, señala: “En el caso particular de los gimnasios y centros de habilitación física, en conformidad al Oficio N° 65 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 13 de enero de 1997, sólo se consideran como actividades docentes las clases impartidas en estos establecimientos, siempre que sean realizadas por instructores que entreguen conocimientos y técnicas especiales que permitan ejercitar en forma correcta y adecuada el cuerpo y desarrollarlo, fortalecerlo y darle flexibilidad por medio de determinados ejercicios”.

De acuerdo a lo anterior, en la medida que se cumpla con lo dispuesto en la instrucción aludida, tales servicios deberían considerarse exentos de IVA a la luz del número 4 del artículo 13° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que estipula que estarán liberados de este impuesto los establecimientos de educación, exención que está limitada a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente las prestaciones que proporcione el contribuyente consultante bajo el llamado programa deportivo integral a cambio de una remuneración inicial o periódica, no se encontrarán gravadas con IVA en la medida que aquéllas sean netamente deportivas bajo las condiciones expuestas en el punto anterior.

En caso que el contribuyente preste servicios que permitan el uso independiente de instalaciones como las referidas piscinas, saunas, etc., el servicio debe ser gravado con IVA en atención a que se estima que en ese caso la referida prestación se aleja de lo exclusivamente deportivo, revistiendo por ende el carácter de “actividad de recreación y esparcimiento”, clasificada en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por último, respecto de las clases de distintas disciplinas deportivas que impartirá el contribuyente, éstas se encuentran exentas de IVA a la luz de lo dispuesto en el número 4, del artículo 13° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que estipula que estarán liberados de este impuesto los establecimientos de educación, exención que está limitada a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente y de lo instruido en el párrafo segundo del punto número 2, capítulo III, de la Circular N° 11, del año 2004.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1560, de 10.06.2015

Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos