

DGT, Consulta nº V1592/2013 de 14 mayo 2013.

Resumen

Impuesto sobre sociedades. Cesión de jugador cuyos servicios se han adquirido libres de traspaso. La DGT expone que aunque el "derecho de adquisición", correspondiente a jugadores cuyos servicios han sido contratados libres de traspaso, no puede figurar registrado en el activo de la consultante, al tratarse de un activo intangible generado internamente, sí generará un ingreso contable, registrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuando su valor se ponga de manifiesto con ocasión de su transmisión onerosa. Dicho ingreso contable formará parte de la base imponible de la entidad transmitente, en el período impositivo en que se lleve a cabo la mencionada transmisión. De cumplirse estas condiciones, la renta positiva, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del mencionado "derecho de adquisición", se considerará apta, a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión, al tratarse de un activo intangible que, por su propia naturaleza está en funcionamiento en la actividad que se realiza, aun cuando el citado derecho no estuviera contabilizado como activo intangible, en sede de la entidad transmitente.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [RD 1514/2007 de 16 noviembre 2007. Plan General de Contabilidad pte.2.5](#)
 - [RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades art.42.1 , art.42.2](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V1592-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante es una asociación deportiva de derecho privado, que a tenor de lo establecido en los artículos 12 y 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte , está integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las sociedades anónimas deportivas y clubes que participan en competiciones oficiales de un deporte a nivel profesional.

En relación con el traspaso de jugadores profesionales, entendido como la cesión de los servicios de un profesional del deporte, no sólo con su aquiescencia y consentimiento expreso, sino también mediante contraprestación, se pueden producir dos supuestos:

- El primero, en el que los servicios de deportistas transmitidos por un club hayan sido previamente adquiridos mediante contraprestación. En este caso, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) para las Sociedades Anónimas Deportivas, incluye la cuenta 215 "Derechos de Adquisición de Jugadores", incluida dentro del inmovilizado inmaterial.

- El segundo, en el que dichos servicios profesionales hayan sido contratados libres de traspaso, porque el jugador no tenía en el momento de su contratación ninguna relación laboral vigente con otro club, entre otros casos. En este caso, no se habrá contabilizado nada en la cuenta 215. No

obstante, cuando posteriormente estos jugadores vayan a ser objeto de traspaso, en la contabilidad del club no figurará registrado en el activo el valor que han generado para dicha entidad y que se pondría de manifiesto en el momento de la cesión de sus servicios.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si, en el supuesto de que un jugador que hubiese sido contratado libre de traspaso, podrían considerarse como elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción establecida en el artículo 42 del TRLIS [QFL 2004/3271](#), los derechos económicos de traspaso que se pongan de manifiesto en el momento de la cesión de los servicios de dicho jugador a otro club o entidad deportiva.

CONTESTACIÓN

El artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) [QFL 2004/3271](#), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [QFL 2004/3271](#) (BOE de 11 de marzo), regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, estableciendo en su apartado 1 que:

"1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

(.)

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

(.)"

Al margen del cumplimiento de todos los demás requisitos exigidos para la aplicación de la mencionada deducción, en relación con los elementos patrimoniales transmitidos, el apartado 2 del artículo 42 del TRLIS [QFL 2004/3271](#) establece que:

"2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(.)"

De acuerdo con dicho precepto, entre los elementos transmitidos susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción, se incluyen los elementos del inmovilizado intangible afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que, tal y como se desprende de la redacción de dicho precepto, se requiere que exista una transmisión onerosa de dichos elementos. Transmisión onerosa que supondría que la consultante se desprendiera de un elemento de su inmovilizado, con independencia de que estuviera o no contabilizado de acuerdo con los criterios contables de aplicación, y que otra entidad lo adquiriese.

En el caso concreto planteado, se pretende ceder los servicios de un profesional del deporte. Como consecuencia de dicha cesión, se pondrá de manifiesto en sede de la entidad deportiva transmitente una plusvalía asociada al valor de los servicios objeto de cesión, planteándose en la presente consulta si cabe considerar como elemento patrimonial transmitido, susceptible de generar rentas que constituyan la base de la deducción, el derecho de traspaso surgido. La presente consulta se emite partiendo de la consideración de que el derecho sobre los servicios de los jugadores mencionados (contratados libres de traspaso) van a ser transmitidos con carácter definitivo, transfiriéndose al comprador los riesgos y beneficios inherentes a dichos derechos.

El TRLIS [QFL 2004/3271](#) no contiene una definición de inmovilizado, por lo que debe acudir a las definiciones contenidas en la normativa mercantil. El Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) (en adelante PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre [QFL 2007/194098](#) (BOE de 20 de noviembre), en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, define el activo no corriente como los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa.

A su vez, la Norma de Registro y Valoración 5ª del PGC, en su apartado 1, señala que:

"En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente."

Adicionalmente, la Disposición Transitoria Quinta del PGC establece que:

"Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable, en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio [QFL 1885/1](#), Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas [QFL 1989/15265](#), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre [QFL 1989/15265](#), Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#)."

En el supuesto concreto analizado resultará de aplicación lo dispuesto en la quinta parte de la Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) a las Sociedades Anónimas Deportivas, en cuya norma de

registro y valoración 5ª se establecen las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, en los siguientes términos:

"En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

(.)

e) Derechos de adquisición de jugadores: Se entiende por derechos de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador (nacional o extranjero) procedente de otra entidad.

El importe de adquisición incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como "transfer", así como todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador. Este importe es independiente del contrato que pueda firmarse entre entidad y jugador por la prestación de sus servicios.

La amortización de estos derechos se efectuará en función del tiempo de duración establecido en cada contrato.

En el caso de renovación de contratos de derechos de adquisición de jugadores, los importes pagados que se correspondan con la remuneración del jugador, se contabilizarán de acuerdo con su naturaleza, de forma que si afectan a varios ejercicios, se tratará como un gasto a distribuir en varios ejercicios. Por su parte, los importes derivados de la renovación que tengan similar naturaleza al "transfer" necesario para la adquisición de los derechos de jugador, más los gastos realizados necesarios por este concepto, se incorporarán como mayor valor del derecho siempre que no exceda el valor de mercado de éste, amortizándose en el nuevo plazo establecido en el contrato.

(.)"

En relación con el traspaso de jugadores, el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de julio de 1998 [QFJ 1998/12967](#), entre otras, estableció: "Por otra parte, resulta altamente significativo que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) a los Clubes de Fútbol, aprobadas por Orden de 29 de mayo de 1986, den el tratamiento contable de "activo inmaterial" a los gastos de adquisición de jugadores, disponiendo en su Norma 6 su contabilización en una cuenta específica titulada "derechos de adquisición de jugadores", "al producirse dichos gastos en virtud de una transacción con el mundo exterior y existir una cuantificación concreta de su importe". Prevé dicha Norma que estos derechos deberán amortizarse anualmente, y durante la vigencia de cada contrato, considerándose que las amortizaciones de los mismos entran en el cuadro de la gestión normal de los Clubes. Para ello, habilita dos cuentas, la de "amortización de los derechos de adquisición de jugadores" y la de "amortización acumulada de dichos derechos", de tal suerte que, si el jugador es traspasado a otro Club, el saldo pendiente de amortizar se contabilizará como cargo en la primera de esas dos cuentas y como abono en la segunda y, si el jugador causa baja por cualquier motivo "que no sea el de su traspaso a otro Club", el saldo se cargará a una cuenta de resultados extraordinarios, a no ser que se haya dotado la de "previsión para riesgos de contratos vigentes".

Con todo lo anterior se ha querido destacar la verdadera naturaleza que, desde su inicio, ha tenido la figura conocida como traspaso de jugadores de una entidad deportiva a otra, mediante contraprestación económica y con consentimiento y participación del deportista, sea por la vía de una cesión temporal o por la de una cesión definitiva. Es decir, lo que se ha querido es afirmar que se trata de una modalidad contractual admitida legalmente, que se refiere a los servicios del jugador y no a su persona o al trabajo en sí mismo considerado y que constituye un derecho de contenido económico que, lógicamente, afecta y se refleja en la contabilidad de la entidad deportiva de que se trate y se integra en su acervo patrimonial. En tales condiciones, considerar una cesión de servicios deportivos profesionales mediante contraprestación pecuniaria como algo distinto de una transmisión o cesión onerosa de derechos resultaría no sólo absurdo sino contrario a su misma caracterización legal."

Con arreglo a lo anterior, contablemente, si bien el "derecho de adquisición", correspondiente a jugadores cuyos servicios han sido contratados libres de traspaso, no puede figurar registrado en el activo de la consultante, al tratarse de un activo intangible generado internamente, sí generará un ingreso contable, registrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuando su valor se ponga de manifiesto con ocasión de su transmisión onerosa. Dicho ingreso contable formará parte de la base imponible de la entidad transmitente, en el período impositivo en que se lleve a cabo la mencionada transmisión, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.3 y 19.1 del TRLIS. [QFL 2004/3271](#)

De cumplirse estas condiciones, la renta positiva, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del mencionado "derecho de adquisición", se considerará apta, a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión, al tratarse de un activo intangible que, por su propia naturaleza está en funcionamiento en la actividad que se realiza, aun cuando el citado derecho no estuviera contabilizado como activo intangible, en sede de la entidad transmitente, en cumplimiento de la normativa contable. Todo ello sin perjuicio de que se cumplan el resto de requisitos exigidos por el artículo 42 del TRLIS. [QFL 2004/3271](#)

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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V1857/2013 de 5 junio 2013.

Resumen

IRPF. La entidad consultante tiene como actividad principal la producción de películas cinematográficas. Tipo de retención aplicable a los rendimientos que satisface al personal de producción (no artistas) que contrata laboralmente para la realización de películas.

La DGT informa que en cuanto los distintos miembros del personal de producción de películas se consideren incluidos laboralmente en el ámbito del artículo 1.5 RD 1435/1985 -personal técnico y auxiliar que colabore en la producción de espectáculos-, al margen por tanto de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos, el tipo de retención aplicable será el que resulte de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en los artículos 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, operando el 2% como tipo mínimo cuando se trate de contratos de duración inferior al año, salvo que se tratase de fijos discontinuos, pues esta calificación comportaría que se tratase de una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - RD 439/2007 de 30 marzo 2007. Rgto. del IRPF y se modifica el Rgto. de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004 art.80.1 , art.86.1 , art.86.2
 - RD 1435/1985 de 1 agosto 1985. Relación Laboral Especial de Artistas en Espectáculos Públicos art.1
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V1857-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante tiene como actividad principal la producción de películas cinematográficas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tipo de retención aplicable a los rendimientos que satisface al personal de producción (no artistas) que contrata laboralmente para la realización de películas.

CONTESTACIÓN

El Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto [QFL 1985/8988](#), por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos (BOE del día 14), establece en su artículo 1 su ámbito de aplicación, configurándolo de la siguiente forma:

"1. El presente Real Decreto regula la relación especial de trabajo de los artistas en espectáculos públicos, a la que se refiere el artículo 2.1.e) del Estatuto de los Trabajadores [QFL 1995/13475](#).

2. Se entiende por relación especial de trabajo de los artistas en espectáculos públicos la establecida entre un organizador de espectáculos públicos o empresario y quienes se dediquen voluntariamente a la prestación de una actividad artística por cuenta, y dentro del ámbito de organización y dirección de aquéllos, a cambio de una retribución.

3. Quedan incluidas en el ámbito de aplicación del presente Real Decreto todas las relaciones establecidas para la ejecución de actividades artísticas, en los términos descritos en el apartado anterior, desarrolladas directamente ante el público o destinadas a la grabación de cualquier tipo para su difusión entre el mismo, en medios como el teatro, cine, radiodifusión, televisión, plazas de toros, instalaciones deportivas, circo, salas de fiestas, discotecas, y, en general, cualquier local destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos, o a actuaciones de tipo artístico o de exhibición.

4. Las actuaciones artísticas en un ámbito privado estarán excluidas de la presente regulación, sin perjuicio del carácter laboral que pueda corresponder a la contratación y a la competencia, en su caso, del orden jurisdiccional social para conocer de los conflictos que surjan en relación con la misma.

5. Las presentes normas no serán de aplicación a las relaciones laborales del personal técnico y auxiliar que colabore en la producción de espectáculos.

6. Los aspectos administrativos de la organización y participación en espectáculos públicos se regirán por su normativa específica".

Con carácter general, el artículo 80.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [QFL 2004/63311](#) (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo [QFL 2007/15093](#), y publicado en el BOE del día 31) determina que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo (calificación que, evidentemente, procede en este supuesto: pues se trata de personal contratado laboralmente) será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que resulte de lo dispuesto en el artículo 86 del mismo Reglamento.

Por su parte, el mencionado artículo 86 dispone lo siguiente:

"1. El tipo de retención, que se expresará con dos decimales, se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia positiva entre el importe previo de la retención y la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, por la cuantía total de retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento. (.).

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos se deriven de relaciones laborales de carácter dependiente (.)." De acuerdo con lo expuesto, en cuanto los distintos miembros del personal de producción de películas se consideren incluidos laboralmente en el ámbito del artículo 1.5 del Real Decreto

1435/1985 [QFL 1985/8988](#) -personal técnico y auxiliar que colabore en la producción de espectáculos-, al margen por tanto de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos, el tipo de retención aplicable será el que resulte de acuerdo con el procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en los artículos 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, operando el 2 por 100 como tipo mínimo cuando se trate de contratos de duración inferior al año, salvo que se tratase de fijos discontinuos, pues esta calificación comportaría que se tratase de una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa.

Lo que comunico a ustedes con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria (BOE del día 18).

DGT, Consulta nº V2146/2013 de 28 junio 2013.

Resumen

Impuesto sobre sociedades. Imputación de renta. La agencia consultante y el jugador llegaron a un acuerdo por el que se suspendió el procedimiento judicial iniciado en 2010, y el jugador y su sociedad de derechos de imagen se obligaban a pagar a la consultante una cantidad (inferior a la reclamada judicialmente), más el IVA correspondiente. La DGT indica que el reconocimiento del derecho a percibir una determinada cuantía, como consecuencia del acuerdo extrajudicial alcanzado en el ejercicio 2012, deberá dar lugar al reconocimiento de un nuevo derecho de crédito así como al registro de un ingreso, debiendo igualmente, la consultante, dar de baja el derecho de crédito inicialmente reconocido con cargo al deterioro previamente dotado. El ingreso contable registrado formará parte de la base imponible del período correspondiente al ejercicio 2012.

IVA. Devengo. La DGT informa que al existir únicamente un acuerdo verbal entre las partes, no resulta preciso, si bien, parece deducirse que la relación contractual se deriva de un servicio de representación continuada que la consultante prestaba al jugador, por lo que el devengo de la prestación de servicios objeto de consulta, se produce cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente a los servicios de representación objeto de consulta.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades art.10.3 , art.19.1 , art.19.3](#)
 - [Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.4.1 , art.4.2.a , art.4.2.b , art.11.1 , art.75.1](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V2146-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una entidad que desarrolla la actividad de agencia, representación y mediación, en particular, presta sus servicios a profesionales del deporte. Desde el año 1997 ejerció la labor de representación de un profesional del deporte (en adelante, el Jugador). Durante los años en que estaba vigente la relación contractual (verbal) entre ambos, el derecho de remuneración por parte de la consultante se fue devengando en función de la perfección de los contratos firmados con la entidad deportiva (E) contratante del Jugador.

Durante el año 2008, la consultante llevó a cabo las negociaciones para la renovación del contrato del Jugador con la entidad E hasta la temporada 2016/2017. Dicha negociación culminó con la renovación del mencionado contrato. En ese mismo año 2008, se produjo la finalización de la relación entre la consultante y el Jugador, negándose este último a retribuir los servicios prestados por la consultante en la renovación del contrato. Como consecuencia, en el año 2010, la consultante interpuso una demanda contra el Jugador en los Juzgados de Primera Instancia,

mediante la cual reclamó la retribución correspondiente a los servicios prestados, más el IVA correspondiente.

Antes de la celebración del juicio, en 2012, de forma extrajudicial, las partes llegaron a un acuerdo por el que se suspendió de mutuo acuerdo el procedimiento judicial iniciado en 2010, y el Jugador y su sociedad de derechos de imagen se obligaban a pagar una cantidad (inferior a la reclamada judicialmente), más el IVA correspondiente, en concepto de retribución por los servicios prestados en relación con la negociación y firma de los contratos suscritos en 2008.

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación con la cuantía satisfecha extrajudicialmente:

1. En qué momento se produce el devengo del IVA.
2. En qué ejercicio se ha de imputar la renta a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre sociedades

El artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [QFL 2004/3271](#) (en adelante TRLIS [QFL 2004/3271](#)) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo [QFL 2004/3271](#) (BOE de 11 de marzo), establece lo siguiente:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio [QFL 1885/1](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio [QFL 1885/1](#), "se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro." Dicho principio está recogido en el artículo 19 del TRLIS [QFL 2004/3271](#) a cuyo tenor:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(.) 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que

corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores." Contablemente, el Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre [QFL 2007/194098](#) (BOE de 20 de noviembre), recoge en su primera parte, en la que se establece el marco conceptual de la contabilidad, el principio de devengo, en virtud del cual: "los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro." Asimismo, la norma de registro y valoración 14ª del PGC, relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios establece:

"1. Aspectos comunes.

(.) Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

(.) 3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables." En virtud de todo lo anterior, la consultante debió registrar el ingreso derivado de los servicios prestados al jugador, en el ejercicio 2008, reconociéndose simultáneamente el correspondiente derecho de crédito, ingreso contable que tendrá la consideración de ingreso fiscal por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.3 y 19.1 del TRLIS. [QFL 2004/3271](#)

No obstante lo anterior, el jugador se negó a retribuir los servicios prestados por la consultante, en el ejercicio 2008, en la renovación de su contrato frente a la entidad E y, con posterioridad, interpuso una demanda contra dicho jugador.

Contablemente, con arreglo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC, ante el impago de su derecho de crédito, la consultante debió efectuar una corrección valorativa como consecuencia del deterioro de valor del mencionado derecho. Dicho gasto contable tuvo la consideración de gasto fiscalmente deducible en el momento en que se cumpliera alguno de los requisitos recogidos en el artículo 12.2 del TRLIS [QFL 2004/3271](#): "2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

b) (.) c) (.).

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

(.)".

En virtud de lo anterior, el reconocimiento del derecho a percibir una determinada cuantía, como consecuencia del acuerdo extrajudicial alcanzado en el ejercicio 2012, deberá dar lugar al reconocimiento de un nuevo derecho de crédito así como al registro de un ingreso, debiendo igualmente, la consultante, dar de baja el derecho de crédito inicialmente reconocido con cargo al deterioro previamente dotado. El ingreso contable registrado formará parte de la base imponible del período correspondiente al ejercicio 2012, por aplicación de los artículos 10.3 y 19.1 del TRLIS. [QFL 2004/3271](#)

No obstante, en el supuesto de que la consultante no hubiese dotado, en el ejercicio 2008, el preceptivo deterioro contable y que, como consecuencia del reconocimiento del nuevo derecho de crédito (por importe inferior al inicialmente reconocido), en virtud del acuerdo extrajudicial alcanzado entre las partes, se pusiese de manifiesto una pérdida contable, teniendo en cuenta que dicha pérdida contable se correspondería con un deterioro contable no practicado en ejercicios anteriores, ello determinaría el registro de un gasto contable en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS [QFL 2004/3271](#) previamente transcrito, dicho gasto contable únicamente podría formar parte en la base imponible del ejercicio

2012, en la medida en que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal. Para apreciar la existencia o no de esa tributación inferior deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1922, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional." Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno.a) de la citada Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

(.) b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(.)".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que la consultante tiene la consideración de empresario o profesional, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que quedan sujetos a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas en el ejercicio de su actividad empresarial.

Tercero.- Por otra parte, en relación con las operaciones que constituyen prestaciones de servicios a efectos de este impuesto, el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), dispone que:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadi-do, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

Por último, en relación con el devengo de las prestaciones de servicios Artículo 75.Uno de la Ley establece lo siguiente: Uno. Se devengará el Impuesto:

(.) 2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(.) 7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

(.)".

De la información contenida en el escrito de consulta y, al existir únicamente un acuerdo verbal entre las partes, no resulta preciso, si bien, parece deducirse que la relación contractual se deriva de un servicio de representación continuada que la consultante prestaba al jugador, por lo que el devengo de la prestación de servicios objeto de consulta, se produce cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente a los servicios de representación objeto de consulta.

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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V2501/2013 de 25 julio 2013.

Resumen

IVA. Hecho imponible. Exención fiscal. Considera la Dirección General de Tributos que en el presente caso, en que la mercantil consultante, que se dedica a la edición de obras musicales, suscribe contratos privados con autores de obras musicales obteniendo los derechos de autor de las obras realizadas por los mismos a cambio de la correspondiente contraprestación, permitiéndole la divulgación, publicación y explotación de tales obras, están sujetas pero exentas del IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad consultante (editorial), tanto si se derivan del contrato original como del acuerdo novatorio posterior; como también están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad de gestión de derechos de la propiedad industrial. Asimismo, la remuneración compensatoria por derechos de la propiedad intelectual derivada de la explotación de la obra que corresponda al editor (entidad consultante) estará sujeta y no exenta del IVA. En relación con las obligaciones de facturación, dado que la entidad consultante, destinataria de las operaciones efectuadas por los autores, tiene la condición de empresario o profesional, no resultará de aplicación la excepción prevista en el artículo 3.1.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, estando obligados, por tanto, estos últimos a expedir la correspondiente factura por las operaciones que realicen, sin perjuicio de que las mismas estén exentas del Impuesto.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [RD 1619/2012 de 30 noviembre 2012. Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.](#)
art.2 , art.3
 - [Dir. 112/2006 de 28 noviembre 2006. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.](#)
art.376
 - [Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA](#)
art.20.1.26
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V2501-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante se dedica a la edición de obras musicales. En el ejercicio de su actividad suscribe contratos privados con autores de obras musicales obteniendo los derechos de autor de las obras realizadas por los mismos a cambio de la correspondiente contraprestación, permitiéndole la divulgación, publicación y explotación de tales obras.

La contraprestación obtenida por los autores se percibe en dos tramos: mediante liquidaciones realizadas por el editor y mediante liquidaciones efectuadas por las entidades de gestión de derechos de autor a las que estén asociados los autores.

Asimismo, suele ser habitual que se realicen novaciones posteriores del contrato en virtud de la cual el editor se obliga a liquidar a favor de los autores una parte del porcentaje de los rendimientos de explotación que inicialmente se le habían otorgado a él.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Exención de las operaciones efectuadas por los autores.
- Obligación de expedir la correspondiente factura por las mismas.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#)(BOE de 29 de diciembre) dispone que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, señala que se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica. En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española.

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del antedicho Texto Refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.

El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#) anteriormente mencionado, lo constituye la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (BOE de 17 de noviembre), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

El artículo 1, apartado 21), de la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 375 de 31.12.1991), que completaba el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modificaba, la Directiva 77/388/CEE, establecía lo siguiente:

"21) Se añade al artículo 28 el apartado siguiente: 3.bis. Hasta que el Consejo adopte la decisión que, en virtud del artículo 3 de la Directiva 89/465/CEE, debe resolver sobre la supresión de las excepciones transitorias previstas en el apartado 3, España podrá conceder la exención a las operaciones contempladas en el Anexo F, número 2, en lo que se refiere a los servicios prestados por lo autores, así como a las operaciones previstas en el Anexo F, puntos 23 y 25."

El artículo 376 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece lo siguiente: "España podrá seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por los autores que figuran en el punto 2) de la parte B del Anexo X y a las operaciones que figuran en los puntos 11) y 12) de la parte B del Anexo X, en las condiciones que existían en dicho Estado miembro del 1 de enero de 1993.". El precepto de la Directiva 2006/112/CE que se ha transcrito establece una cláusula de "stand still" conforme a la cual España puede seguir aplicando el régimen de exención aplicable a estas operaciones vigente el 1 de enero de 1993. No cabe, por tanto, una ampliación en el citado régimen de exenciones.

A partir de la normativa comunitaria citada, la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), se limitó a incorporar en su artículo 20, apartado uno, número 26, el texto de la exención incluida anteriormente en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual .

Este mismo Centro Directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), relativa a los prestados por los autores, instrumentados mediante la cesión de los derechos de autor, sólo era aplicable cuando aquellos se prestaban por personas físicas, no así cuando eran prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas u otro tipo de entidades, ya que la propiedad intelectual sólo corresponde a los autores y, consecuentemente, los derechos derivados de las mismas. Así, la exención debe limitarse exclusivamente a dicho ámbito; el de la actuación profesional de los citados autores, ya que el objetivo de dicha exención es el de fomentar la creación cultural, no así el tráfico mercantil derivado de la misma.

Teniendo en cuenta la obligación de mantenimiento del régimen de exención vigente a 1 de enero de 1993, debe señalarse que los servicios exentos son exclusivamente los que recibieran esta consideración a la citada fecha. Quedan excluidos de la exención, en consecuencia, los servicios prestados por entidades mercantiles.

De acuerdo con lo expuesto, están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad consultante (editorial), tanto si se derivan del contrato original como del acuerdo novatorio posterior.

Asimismo, tal y como ha manifestado este centro Directivo en otras ocasiones (por todas, contestación vinculante a consulta V1218-10, de 1 de junio) también están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad de gestión de derechos de la propiedad industrial.

Finalmente, cabe recordar que la remuneración compensatoria por derechos de la propiedad intelectual derivada de la explotación de la obra que corresponda al editor (entidad consultante) estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Con respecto a la obligación de expedir factura por parte de los autores, el artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre [QFL 2012/256184](#), (BOE de 1 de diciembre), establece lo siguiente: "1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(.)".

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del mismo Reglamento dispone lo siguiente:

"1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto.

(.)".

El apartado 2 del artículo 2 del Reglamento establece la obligación de expedir factura, entre otras, en las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

De acuerdo con lo anterior, dado que la entidad consultante, destinataria de las operaciones efectuadas por los autores, tiene la condición de empresario o profesional, no resultará de aplicación la excepción prevista en el artículo 3.1.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, estando obligados, por tanto, estos últimos a expedir la correspondiente factura por las operaciones que realicen, sin perjuicio de que las mismas estén exentas del Impuesto.

A mayor abundamiento cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 6.1.j) del mismo Reglamento, tales facturas deberán contener, entre otras menciones, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o una indicación de que la operación está exenta.

3.- 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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V2508/2013 de 26 julio 2013.

Resumen

IVA. Hecho imponible. Exención tributaria. Manifiesta la Dirección General de Tributos que resultarán exentos los servicios prestados por la Federación regional de gimnasia consultante 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, y siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas. Entre ellos se citan los cursos de técnicos y jueces, la inscripción a campeonatos, o la concesión de licencias federativas. Por su parte, tributarán al tipo general del Impuesto las ventas de material deportivo, en cuanto constituyen entregas de bienes no amparadas en la exención, el alquiler de stands, las cuotas de músicas para gimnastas por pago a la sociedad de autores, o los patrocinios de Entidades Privadas, ingresos por publicidad e imagen, salvo que trate de prestaciones de servicios no sujetas al impuesto. Los ingresos financieros derivados de intereses de entidades de crédito quedarán sujetos y exentos; y finalmente, quedarán no sujetas al Impuesto las subvenciones a la explotación que tengan por objeto corregir el déficit en la prestación de los servicios deportivos, y siempre y cuando no afecten al precio de dichos servicios, así como las penalizaciones económicas por la presentación tardía de licencias federativas.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [Ley 49/2002 de 23 diciembre 2002. Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo art.2 , art.16 , art.25](#)
 - [Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.4 , art.8 , art.9 , art.11 , art.12 , art.20.1.13 , art.20.1.18 , art.90.1 , art.91.1.2.8](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V2508-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una Federación regional de Gimnasia cuyo fin prioritario es la promoción, organización y control de las modalidades y especialidades deportivas que tiene adscritas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción al Impuesto de los ingresos obtenidos por dicha Federación.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#)(BOE del 29 de diciembre), estarán sujetas al citado tributo 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.

No obstante, el artículo 20, apartado uno, número 13 de Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), declara que están exentos del Impuesto "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".

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.13º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las personas que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas, y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias operaciones a que la exención puede resultar aplicable.

A) Los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 11 y 12 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#)), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.

Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como de entregas de bienes a efectos del referido Impuesto según lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#).

b) La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

B) Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) El prestador de los servicios mencionados en la letra A) anterior debe ser alguna de las entidades que se indican a continuación:

- Entidades de derecho público.

- Federaciones deportivas.

- Entidades o establecimientos deportivos privados calificadas de carácter social a efectos de lo previsto en el artículo 20.tres de la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, la Federación regional de Gimnasia consultante está comprendida en el cuadro de sujetos pasivos cuyos servicios deportivos quedarán exentos del Impuesto cuando se cumplan los demás requisitos exigidos por la Ley.

b) El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física, con independencia del hecho de que dicho servicio se preste a cargo de la persona que lleva a cabo dicha práctica o a cargo de un tercero.

A estos efectos, resulta irrelevante que la persona física que practique el deporte o la educación física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios o que esté o no afiliada a la correspondiente Federación Deportiva. Por tanto, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios relativas a la práctica del deporte efectuadas por la Federación Deportiva de Gimnasia para personas físicas siempre que se cumplan los requisitos indicados anteriormente.

2.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), señala que el Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado Uno.2, número 8º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) establece que, se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento, a "los espectáculos deportivos de carácter aficionado." Por lo tanto, no resultará aplicable el tipo reducido a los espectáculos deportivos profesionales.

3.- De acuerdo con los escasos datos aportados en el escrito de la consulta, la federación consultante, recibe ingresos por publicidad.

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE de 15 de noviembre), define en su artículo 24 el concepto de publicidad de la siguiente forma: "El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador". Por tanto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, en el caso de que dichas operaciones puedan encuadrarse en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los

incentivos fiscales al mecenazgo [QFL 2002/53951](#)(BOE de 24 de diciembre), debe considerarse que la citada actividad no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Al respecto, la Ley 49/2002 [QFL 2002/53951](#) contempla el régimen fiscal aplicable a los convenios de colaboración empresarial en su artículo 25, el cual señala lo siguiente:

"Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en la presente Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo, no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley".

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002 [QFL 2002/53951](#) antes citada dispone lo siguiente: "Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

(..)".

En este sentido, el artículo 2 de la misma Ley 49/2002 [QFL 2002/53951](#) indica: "Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) las asociaciones declaradas de utilidad pública (..)

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores".

Por tanto, en el supuesto de que la federación consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 [QFL 2002/53951](#), enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, podrá serle de aplicación la regulación de los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado, no considerándose, por tanto, tal actividad como una prestación de servicios. En tal caso, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V1312/08, de 20 de junio, V1059-09, de 12 de mayo o V0057-10, de 19 de enero, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los Convenios de colaboración citados que son destinadas por la consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, mediante la utilización de su logotipo o la cesión de espacios, no constituirán prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda.

4.- El artículo 20.Uno. 18º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), establece la exención, entre otras, de las siguientes operaciones financieras:

"c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

(.)".

En consecuencia, la percepción de ingresos financieros derivados de operaciones con entidades de crédito, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), estará sujeta y exenta del Impuesto.

5.- En relación con las subvenciones recibidas por la consultante, será necesario distinguir si se trata de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones o subvenciones no vinculadas al precio.

Debe señalarse que a partir del 1 de enero de 2006, y como consecuencia de las modificaciones operadas en la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 3/2006, de 29 de marzo [QFL 2006/21187](#) (BOE de 30 de marzo), la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones (subvenciones a la actividad) ya no supone limitación alguna en el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, por tanto su percepción no es relevante a efectos de este impuesto. Por lo que se refiere a las subvenciones vinculadas al precio hay que tener en cuenta que de acuerdo con el número 3 del apartado dos,

del artículo 78 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) formarán parte de la base imponible de este impuesto "las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación".

De acuerdo con este artículo, se pueden determinar los dos requisitos que han de concurrir para que una subvención se considere vinculada directamente al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible del Impuesto:

1º. La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.

2º. La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

La adecuada interpretación del precepto de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) que se ha transcrito ha dado lugar a una reiterada doctrina que se ha plasmado en diversas consultas de este Centro Directivo, por todas, destacar la consulta V1473-08, de 14 de julio, en donde se fijan los criterios que, de acuerdo con la Directiva comunitaria y la Comisión, deben reunir las subvenciones para considerarse vinculadas al precio. Dichos criterios son los siguientes:

- El número de intervinientes en las operaciones.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.
- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención.
- Los aspectos formales de la subvención.

Del escrito de consulta, resulta que la consultante recibe subvenciones a la explotación para el desarrollo de la actividad. A falta de mayores datos sobre las mismas, parece que se pueden considerar subvenciones de actividad que no tienen incidencia en el precio y que, por tanto, estarán no sujetas al Impuesto.

6.- El artículo 78.Tres.1 de la Ley del Impuesto establece que no formarán parte de la base imponible:

"1º. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.".

Por consiguiente, las penalizaciones económicas establecidas en virtud de contrato como consecuencia de la presentación tardía de licencias federativas y que tengan naturaleza indemnizatoria, no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que estos importes constituyen una indemnización que no es contraprestación o compensación de operaciones sujetas al Impuesto.

7.- En consecuencia con todo lo anterior, esta Subdirección General le informa lo siguiente:

A) Estarán exentos los servicios prestados por la Federación regional consultante 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, y siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas.

A estos efectos se considera directamente relacionado con el deporte y por tanto exentos del Impuesto los siguientes servicios:

- Cursos de técnicos y jueces y sus renovaciones.
- Inscripción a campeonatos.
- Certificaciones de afiliados y trámites administrativos relacionados con el deporte de la gimnasia, en cuanto que puedan considerarse servicios prestados directamente a personas físicas que practiquen deportes relacionados con la gimnasia.
- Alquiler de taquillas para la práctica de los servicios deportivos.

Por su parte, las licencias federativas pueden ser definidas como autorizaciones concedidas por las distintas Federaciones Regionales de Gimnasia, en cuanto entidades dependientes de la Real Federación Española de Gimnasia, que permiten participar en los distintos torneos que se celebren tanto a nivel interautonómico, nacional o internacional.

En tanto que adquieren la condición de permisos necesarios para poder participar en determinados torneos y en cuanto relacionadas directamente con la práctica del deporte, dichas licencias deben incluirse como servicios sujetos pero exentos del Impuesto. En ningún caso será de aplicación la exención cuando se trate del pago de entradas para espectáculos deportivos o la cesión de uso de instalaciones para la celebración de los mismos.

B) Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento las siguientes operaciones, entre las que son objeto de consulta:

- Ventas de material deportivo en cuanto constituyen entregas de bienes no amparadas en la exención.
- Alquiler de stand.
- Cuotas de músicas para gimnastas por pago a la sociedad de autores.

- Patrocinios de Entidades Privadas, ingresos por publicidad e imagen, salvo que conforme con lo indicado en el punto 3 anterior se trate de prestaciones de servicios no sujetas al impuesto.

C) Los ingresos financieros derivados de intereses de entidades de crédito quedarán sujetos y exentos en los términos fijados en el apartado tercero de esta contestación.

D) Quedarán no sujetas al Impuesto las subvenciones a la explotación que tengan por objeto corregir el déficit en la prestación de los servicios deportivos, y siempre y cuando no afecten al precio de dichos servicios, en los términos previstos en el apartado cuarto de esta contestación. Tampoco quedarán sujetas al Impuesto las penalizaciones económicas por la presentación tardía de licencias federativas.

8.- 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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V2947/2013 de 2 octubre 2013.

Resumen

IVA. Exención tributaria. Afirma la Dirección General de Tributos que estarán exentos de IVA los servicios prestados por la Federación Regional de pádel consultante 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, y siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas. Así, particularmente, estarán exentos los servicios consistentes en la publicación de rankings, publicidad de torneos, gestión de inscripciones, realización de sorteos de juego, publicación de resultados o la intervención del comité disciplinario cuando resulte necesaria, cuya contraprestación está constituida por un determinado canon.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.4.1 , art.20.1.13](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V2947-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una Federación de pádel de una determinada Comunidad Autónoma entre cuyos ingresos se encuentran los cánones por la organización de torneos de pádel de ámbito federado.

Los servicios prestados en contraprestación a dicho canon consisten fundamentalmente en la publicación de rankings, publicidad de torneos, gestión de inscripciones, realización de sorteos de juego, publicación de resultados o la intervención del comité disciplinario cuando resulte necesario.

CUESTION PLANTEADA

Sujeción al Impuesto de las citadas operaciones y, en su caso, tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#)(BOE de 29 de diciembre), estarán sujetas al citado tributo 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.

No obstante, el artículo 20, apartado uno, número 13, de Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), declara que están exentos del Impuesto "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".

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las personas que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas, y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias operaciones a que la exención puede resultar aplicable.

A) Los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 11 y 12 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#)), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.

Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como de entregas de bienes a efectos del referido Impuesto según lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#).

b) La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

B) Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) El prestador de los servicios mencionados en la letra A) anterior debe ser alguna de las entidades que se indican a continuación:

- Entidades de Derecho público.

- Federaciones deportivas.

- Entidades o establecimientos deportivos privados calificados de carácter social en los términos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, la Federación regional de pádel consultante está comprendida en el cuadro de sujetos pasivos cuyos servicios deportivos quedarán exentos del Impuesto cuando se cumplan los demás requisitos exigidos por la Ley.

b) El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física, con independencia del hecho de que dicho servicio se preste a cargo de la persona que lleva a cabo dicha práctica o a cargo de un tercero.

A estos efectos, resulta irrelevante que la persona física que practique el deporte o la educación física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios o que esté o no afiliada a la correspondiente Federación Deportiva. Por tanto, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios relativas a la práctica del deporte efectuadas por la Federación Deportiva de pádel consultante para personas físicas siempre que se cumplan los requisitos indicados anteriormente.

2.- En consecuencia con lo anterior, esta Subdirección General le informa de que estarán exentos los servicios prestados por la Federación Regional consultante 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, y siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas.

En particular, estarán exentos los servicios consistentes en la publicación de rankings, publicidad de torneos, gestión de inscripciones, realización de sorteos de juego, publicación de resultados o la intervención del comité disciplinario cuando resulte necesaria, cuya contraprestación está constituida por un determinado canon.

3.- 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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V3039/2013 de 11 octubre 2013.

Resumen

Impuesto sobre sociedades. La consultante es una sociedad mercantil que presta servicios relacionados con la práctica de la natación, facturando de manera casi exclusiva a un club deportivo inscrito en el registro de entidades sin fines lucrativos. La DGT informa que los ingresos registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, con arreglo a lo dispuesto en la N.R.V. 14ª PGC formarán parte de la base imponible del periodo por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.3 y 19.1 TRLIS.

IVA. Exención. La DGT indica que la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.13 Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere que las operaciones tengan la consideración de prestaciones de servicios, que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física y que sean prestados por las personas o entidades referidas en el artículo 20.Uno.13.a)-e) Ley 37/1992. Los servicios relacionados con la natación, prestados por la consultante a un club deportivo, estarán sujetos y no exentos de dicho Impuesto. El tipo impositivo aplicable a dichos servicios sería el 8% si tuvieron lugar antes del 1 septiembre 2012, y los prestados a partir de dicha fecha, tributan al tipo general del 21%.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [RD 1514/2007 de 16 noviembre 2007. Plan General de Contabilidad pte.2.14](#)
 - [RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades art.10.3 , art.19.1](#)
 - [Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.20.1.13 , art.91.1.2.8](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V3039-13

ANTECEDENTES DE HECHO

La consultante es una sociedad mercantil que presta servicios relacionados con la práctica de la natación, facturando de manera casi exclusiva a un club deportivo inscrito en el registro de entidades sin fines lucrativos de la Comunidad de Madrid, y cuyos socios son personas físicas, aunque también de manera minoritaria cuentan con usuarios de estos servicios que no tienen la condición de socios.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. La interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de octubre de 2008, asunto nº C-253/2007 [QFJ 2008/172664](#), en cuanto a la posibilidad de acogerse a la exención de IVA dispuesta en el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), por la parte de los servicios deportivos que presta a los socios de la sociedad a los socios y usuarios del club deportivo.

2. La aplicación, en su caso, de la regla de la prorrata, con respecto al resto de servicios que pudiera prestar la sociedad a otros clientes distintos de clubs deportivos.

3. Consideración de los ingresos a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [QFL 2004/3271](#) (en adelante [TRLIS QFL 2004/3271](#)) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo [QFL 2004/3271](#) (BOE de 11 de marzo), establece lo siguiente:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio [QFL 1885/1](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 36.2.a) del Código de Comercio [QFL 1885/1](#), tienen la consideración de ingresos, "incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios." A su vez, dicho precepto señala in fine que "los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle." Imputación que deberá efectuarse con arreglo al principio de devengo, tal y como establece el artículo 38.d) del Código de Comercio [QFL 1885/1](#). "Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio [QFL 1885/1](#), "se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro." Dicho principio está recogido en el artículo 19.1 del [TRLIS QFL 2004/3271](#) a cuyo tenor:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

Contablemente, el Plan General de Contabilidad [QFL 1990/15621](#) (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre [QFL 2007/194098](#) (BOE de 20 de noviembre), recoge en su primera parte, en la que se establece el marco conceptual de la contabilidad, el principio de devengo, en virtud del cual: "los efectos de las transacciones o hechos económicos se

registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro." Asimismo, la norma de registro y valoración 14ª del PGC, relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios establece:

"1. Aspectos comunes.

(.) Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

(.) 3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables." Por tanto, los ingresos registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, con arreglo a lo dispuesto en la N.R.V. 14ª del PGC formarán parte de la base imponible del periodo por aplicación de lo dispuesto en los artículos 10.3 y 19.1 del TRLIS [QFL 2004/3271](#) , previamente transcritos.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#) (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho

precepto por el artículo 23, del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad [QFL 2012/139425](#) (BOE del 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Hasta el 31 de agosto de 2012 el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la anterior redacción de dicho precepto era el 18 por ciento.

El artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), en su redacción vigente hasta el 31 de agosto de 2012, disponía lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:

(.) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(.) 8º. 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 20, apartado uno, número 13 de esta Ley."

El Real Decreto-ley 20/2012 [QFL 2012/139425](#), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, ha dado una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), en la que no se contempla la tributación a un tipo reducido de los servicios anteriormente contenidos en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8 de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#). Por tanto, los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que no estén exentos del Impuesto por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 13 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#) tributarán, desde el 1 de septiembre del año 2012, al tipo general del 21 por ciento.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), 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."

El artículo 20, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), dispone lo siguiente:

"Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

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

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

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

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

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso." De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#) a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por personas físicas, o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a dicha práctica.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#).

3.- Por otro lado, hasta el 31 de agosto de 2012, cabía la aplicación a este tipo de servicios del tipo impositivo reducido del 8 por ciento, según disponía el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), en la redacción anterior de dicho precepto, vigente hasta el 31 de agosto de 2012, siendo necesario que concurrieran los dos primeros requisitos anteriores.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entendía cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

4.- La entidad consultante es una sociedad mercantil y por lo tanto no se encuentra comprendida entre una de las entidades a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [QFL 1992/17907](#), y no le es aplicable la exención del Impuesto. En consecuencia los servicios relacionados con la natación, prestados por la consultante a un club deportivo, estarán sujetos y no exentos de dicho Impuesto. El tipo impositivo aplicable a dichos servicios sería el 8 por ciento si los mismos tuvieron lugar antes del 1 de septiembre de 2012 (con anterioridad al 1 de julio de 2010 el tipo impositivo era el 7 por ciento), por aplicación de lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 2, número 8º de la Ley 37/1992 [QFL 1992/17907](#), en la redacción vigente hasta dicha fecha de dicho precepto. Los citados servicios, prestados a partir del 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

DGT, Consulta nº V3093/2013 de 17 octubre 2013.

Resumen

IRPF. Imputación temporal. La DGT considera que la calificación de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor, en el caso consultado, será la de rendimientos de actividades profesionales. Respecto al criterio de imputación temporal de ingresos y gastos de la actividad profesional, en el caso planteado, el consultante, al cumplir los requisitos previstos en el artículo 7.2 RIRPF, optó en el ejercicio 2011 por la imputación temporal de sus rendimientos de la actividad económica con arreglo al criterio de cobros y pagos, criterio que deberá ser mantenido durante un plazo mínimo de tres años. No obstante, el artículo 7.3 RIRPF prevé que en el supuesto de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor, el anticipo a cuenta que se perciba, en su caso, por dicha cesión se podrá imputar a medida que los mismos se vayan devengando. Por lo tanto, en virtud de lo anteriormente expuesto y como excepción al criterio de imputación temporal de cobros y pagos por el que ha optado, el consultante podrá imputar el anticipo a cuenta recibido a medida que se devenguen los correspondientes derechos.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - RD 439/2007 de 30 marzo 2007. Rgto. del IRPF y se modifica el Rgto. de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004 art.7.2 , art.7.3 , art.95.2.b.1
 - Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio art.14.1.b , art.17.2 , art.28.1
 - RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades art.19.1 , art.19.2 , art.19.4
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V3093-13

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante, cantante y compositor musical, obtiene en el desarrollo de su actividad profesional, aparte de los ingresos derivados de la celebración de conciertos y los derivados de los contratos de producción musical (por la venta de discos), ingresos derivados de los contratos de edición musical por los que cede la explotación de los derechos de autor de las canciones que compone. En 2012, ha celebrado con una compañía de edición un contrato de edición musical en virtud del cual el consultante tiene derecho a cobrar un porcentaje de los ingresos que obtenga la citada compañía por la explotación de los derechos editoriales de las obras que le son cedidas. En virtud del citado contrato, ha percibido un anticipo a cuenta de la futura liquidación de derechos que la

compañía editorial deberá realizarle a medida a medida que se vayan produciendo las ventas efectivas de derechos a lo largo de los años que abarca el contrato.

Por otra parte, en la declaración del IRPF de 2011 optó por la imputación temporal de sus rendimientos de actividades económicas con arreglo al criterio de cobros y pagos previsto en el artículo 7.2 del Reglamento del IRPF.

CUESTION PLANTEADA

Si es posible imputar el anticipo a cuenta percibido en 2012 con arreglo al criterio de devengo según lo previsto en el artículo 7.3 del Reglamento del IRPF y seguir imputando el resto de sus rendimientos de la actividad con arreglo al criterio de cobros y pagos.

CONTESTACIÓN

Los rendimientos correspondientes a la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas entre las que se encuentran las realizadas por el consultante, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades [QFL 2006/298871](#), sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3:

"No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, el artículo 95.2.b).1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [QFL 2004/63311](#), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo [QFL 2007/15093](#) (BOE del día 31), en adelante RIRPF, considera rendimientos profesionales los obtenidos por "los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial". Añadiendo además que "cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales".

El consultante, en su escrito de consulta, afirma que organiza su actividad de una manera profesional tributando por los rendimientos obtenidos de acuerdo con las reglas previstas en el IRPF relativas a los rendimientos de actividades económicas por lo que cabe entender que la calificación de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor será

la de rendimientos de actividades económicas, y más concretamente, rendimientos de actividades profesionales.

Al respecto, el artículo 28.1 de la LIRPF establece que:

"1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva. (.)"

En lo que se refiere a las normas del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [QFL 2004/3271](#) (en adelante TRLIS [QFL 2004/3271](#)), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [QFL 2004/3271](#) (BOE de 11 de marzo), establece que:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio [QFL 1885/1](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

El artículo 14 de la LIRPF, que regula los criterios de imputación temporal de los ingresos y gastos para determinar la renta, establece en su apartado 1 b) el criterio de imputación temporal aplicable a los rendimientos de actividades económicas, estableciendo que:

"b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse."

A dicho respecto, el artículo 19 del TRLIS [QFL 2004/3271](#) establece que:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 i) del Código de Comercio [QFL 1885/1](#), estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

(.)

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

(.)"

Como se puede apreciar el criterio de imputación de la LIRPF se remite al establecido en TRLIS [QFL 2004/3271](#), y en definitiva, y con carácter general, al criterio de imputación de ingresos y gastos atendiendo a su devengo, y excepcionalmente a un criterio alternativo y distinto propuesto por el sujeto pasivo y objeto de aprobación administrativa, así como al criterio de cobros y pagos en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado.

Adicionalmente el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [QFL 2004/63311](#), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo [QFL 2007/15093](#), desarrolla en su artículo 7 los criterios de imputación establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta:

"1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [QFL 2004/3271](#) y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [QFL 2004/3271](#), por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio [QFL 1885/1](#).

3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio."

De acuerdo con lo expuesto, el citado artículo 7 establece un criterio alternativo, distinto del devengo, y que se considera incluido en el ámbito de lo dispuesto en el artículo 19.2 del TRLIS [QFL 2004/3271](#), incluido entre los criterios propuestos por el sujeto pasivo, de manera que de optar el contribuyente, con anterioridad, por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de ingresos y gastos de la actividad profesional, no resultaría de aplicación el criterio de devengo.

En el caso planteado, el consultante, al cumplir los requisitos previstos en el artículo 7.2 del RIRPF, optó en el ejercicio 2011 por la imputación temporal de sus rendimientos de la actividad económica con arreglo al criterio de cobros y pagos, criterio de que deberá ser mantenido durante un plazo mínimo de tres años. No obstante, el apartado 3 del artículo 7 del RIRPF anteriormente reproducido prevé que en el supuesto de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor, el anticipo a cuenta que se perciba, en su caso, por dicha cesión se podrá imputar a medida que los mismos se vayan devengando. Por lo tanto, en virtud de lo anteriormente expuesto y como excepción al criterio de imputación temporal de cobros y pagos por el que ha optado, el consultante podrá imputar el anticipo a cuenta recibido a medida que se devenguen los correspondientes derechos.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [QFL 2003/149899](#), General Tributaria (BOE del día 19).

DGT, Consulta nº V3107/2013 de 18 octubre 2013.

Resumen

Sujetos pasivos. Residencia fiscal. Manifiesta la Dirección General de Tributos que para poder acreditar la residencia fiscal en España, el documento principal de prueba es el certificado de residencia fiscal emitido por la AEAT. En el supuesto en que dicho certificado de residencia no se pueda obtener, es el propio contribuyente, en este caso ciudadano británico que reside en España, el que tiene que, mediante la aportación de las pruebas o indicios que considere oportunos (certificado de empadronamiento, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, recibos de consumos de luz, teléfono, etc.), probar su residencia en España. Dichas pruebas o indicios serán valorados conjuntamente con la existencia de otras pruebas o indicios relevantes, todo ello a efectos de finalmente poder determinar o no la residencia fiscal en España del contribuyente.

- [NORMATIVA ESTUDIADA](#)
 - [Ley 58/2003](#) de 17 diciembre 2003. [Ley General Tributaria](#) art.105 , art.106
- [ÍNDICE](#)
- [FICHA TÉCNICA](#)

Núm. consulta V3107-13

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante, de nacionalidad inglesa, es residente en España. No tiene obligación de presentar autoliquidación de IRPF.

CUESTIÓN PLANTEADA

Cómo puede acreditar su residencia para obtener certificado de residencia fiscal en España.

CONTESTACIÓN

El consultante manifiesta que pasa los 365 días al año en España y necesita obtener un certificado de residencia fiscal en España. Para poder justificar la residencia española, la norma prevé que la Administración española pueda emitir certificados de residencia. La expedición del certificado de residencia por parte de la Administración española está condicionada a que efectivamente resulte probada dicha residencia en España.

En relación con esta necesidad probatoria hay que tener en cuenta lo recogido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [QFL 2003/149899](#), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que dispone lo siguiente:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

De acuerdo con este artículo y por lo que se refiere a la acreditación de la residencia en España, es el propio contribuyente el que deberá aportar las pruebas oportunas que acrediten dicha condición, correspondiendo la apreciación y valoración de la prueba a quien tramite el procedimiento.

Por lo que se refiere a los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente, el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria señala lo siguiente:

"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil [QFL 1889/1](#) y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil [QFL 2000/77463](#), salvo que la ley establezca otra cosa."

Por tanto, para poder acreditar la residencia fiscal en España, el documento principal de prueba es el certificado de residencia fiscal emitido por la AEAT. En el supuesto en que dicho certificado de residencia no se pueda obtener, es el propio contribuyente el que tiene que, mediante la aportación de las pruebas o indicios que considere oportunos (certificado de empadronamiento, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, recibos de consumos de luz, teléfono, etc.), probar su residencia en España. Dichas pruebas o indicios, de conformidad con el principio ampliamente reconocido por los tribunales españoles de "valoración conjunta de la prueba", serán valorados conjuntamente con la existencia de otras pruebas o indicios relevantes, todo ello a efectos de finalmente poder determinar o no la residencia fiscal en España del contribuyente.

DGT, Consulta nº V3196/2013 de 28 octubre 2013.

Resumen

IRPF. Residencia fiscal. La DGT informa que la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función de la permanencia en un Estado por más de 183 días, sino que hay que tener en cuenta otros criterios como el centro de sus intereses económicos y familiares, así como la acreditación de su residencia en otro Estado. En el escrito de consulta se manifiesta que, el consultante no ha permanecido más de 183 días, durante el año natural 2012, en territorio español, siendo residente fiscal en Francia durante ese año, por consiguiente, y siempre que no se cumplan el resto de los criterios mencionados respecto a la residencia, el consultante será considerado no residente en España durante el año 2012 y tributará como no residente por las rentas obtenidas en España durante ese periodo. Respecto a la cuestión de si el pago de las cotizaciones sociales en Francia y el pago del IRNR produce doble imposición, hay que considerar que las cotizaciones a la Seguridad Social se podrán deducir para determinar la base imponible en el IRNR, no produciéndose por tanto doble imposición.

- **NORMATIVA ESTUDIADA**
 - [Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio art.9.1](#)
 - [RDLeg. 5/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes art.24.6](#)
- **ÍNDICE**
- **FICHA TÉCNICA**

Núm. consulta V3196-13

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante, de nacionalidad francesa, en octubre de 2012 se ha trasladado a España para trabajar. Desde ese momento reside en España trabajando para una empresa francesa que no tiene establecimiento permanente en España. Francia considera al consultante no residente en Francia durante esos meses dado que su traslado a España no es temporal.

Por otra parte el consultante continúa pagando las cotizaciones sociales en Francia.

CUESTION PLANTEADA

¿Se puede considerar no residente al consultante simultáneamente en Francia y en España?.

¿Produce doble imposición el pago de las cotizaciones sociales en Francia y el pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en España?.

CONTESTACIÓN

Respecto a la primera cuestión que se formula en el escrito de consulta, esto es si puede considerarse al consultante no residente simultáneamente en España y Francia, hay que tener en cuenta que como principio general, en España se determina la residencia de los contribuyentes por períodos impositivos completos, coincidiendo el período impositivo con el año civil, esto es, de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, sin la posibilidad de fraccionamiento del período impositivo por cambio de residencia. Por tanto, habrá que determinar si el consultante, en el año 2012, cumple alguno de los requisitos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades [QFL 2006/298871](#), sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 9.1 de la LIRPF, se expresa en los siguientes términos:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Según el mencionado precepto, el consultante será considerado residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguna de las circunstancias anteriormente expuestas, es decir, sobre la base de:

- La permanencia en territorio español, computándose en su caso las ausencias esporádicas según lo señalado en el precepto.

- El lugar donde radica el centro de sus intereses económicos.

- La residencia habitual en territorio español del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad que dependan de aquél. Se trata de una presunción que puede ser destruida mediante prueba en contrario.

Como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función de la permanencia en un Estado por más de 183 días, sino que hay que tener en cuenta otros criterios como el centro de sus intereses económicos y familiares, así como la acreditación de su residencia en otro Estado.

En el escrito de la consulta se manifiesta que, el consultante no ha permanecido más de 183 días, durante el año natural 2012, en territorio español, siendo residente fiscal en Francia durante ese año.

Por consiguiente, y siempre que no se cumplan el resto de los criterios mencionados respecto a la residencia, el consultante será considerado no residente en España durante el año 2012 y tributará como no residente por las rentas obtenidas en España durante ese periodo.

Por otra parte la consideración de no residente en Francia durante ese periodo se determinará de acuerdo con lo establecido en la normativa interna francesa.

Respecto a la segunda cuestión, esto es si el pago de las cotizaciones sociales en Francia y el pago del Impuesto sobre la renta de no residentes produce doble imposición hay que considerar que la base imponible se determinaría de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 del TRLIRNR, al tratarse de un contribuyente residente en otro Estado de la Unión Europea, desde el 1 de enero de 2010, hay que tener en cuenta la regla especial del artículo 24.6 del TRLIRNR:

"6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1ª. Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades [QFL 2006/298871](#), sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.".

Los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo están recogidos en el artículo 19 de la LIRPF, en el que figuran las cotizaciones a la Seguridad Social. Por tanto, las cotizaciones a la Seguridad Social se podrán deducir para determinar la base imponible en el IRNR, no produciéndose por tanto doble imposición.

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 [QFL 2003/149899](#), General Tributaria.

NUM-CONSULTA V3415-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 21/11/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 9-1-c), 20-Uno-13º, 20- Tres, 94, 101-109-

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es un Real Club Deportivo, entidad deportiva sin ánimo de lucro, que ofrece a sus socios tanto servicios correspondientes a la práctica del deporte como otras prestaciones correspondientes al sector de la hostelería y la restauración.

Su directiva u órgano de administración está integrada por socios electos periódicamente que desempeñan sus cargos gratuitamente. No obstante, el gerente de la entidad, que no ostenta cargo directivo en el seno de la junta de administración pero sí está habilitado para representar a la entidad, desempeña su cargo a cambio de una determinada remuneración salarial.

La entidad no había solicitado el reconocimiento como entidad o establecimiento de carácter social con anterioridad al 1 de enero de 2013.

CUESTION-PLANTEADA Exención del Impuesto y deducibilidad de las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que “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.”.

El artículo 5, apartado dos, de la misma Ley dispone que “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de su actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

De la información suministrada en el escrito de consulta se deduce que la entidad realiza operaciones a título oneroso. En consecuencia estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la consultante mediante contraprestación, sin perjuicio de la posible exención de algunas operaciones.

2.- A este respecto, hay que tener en cuenta que el artículo 20.Uno.13º

de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:

“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.”.

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las personas que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas, y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias operaciones a que la exención puede resultar aplicable.

A) Los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículos 11 y 12 de la Ley 37/1992), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.

Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como de entregas de bienes a efectos del referido Impuesto según lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992.

b) La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

B) Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe

ser una persona física que practique el deporte o la educación física, con independencia del hecho de que dicho servicio se preste a cargo de la persona que lleva a cabo dicha práctica o a cargo de un tercero.

A estos efectos, resulta irrelevante que la persona física que practique el deporte o la educación física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios o que esté o no afiliada al correspondiente Club Deportivo.

CONTESTACION- COMPLETA

b) El prestador de los servicios mencionados en la letra A) anterior debe ser alguna de las entidades que se indican a continuación:

- Entidades de Derecho público.

- Federaciones deportivas.

- Entidades o establecimientos deportivos privados calificados de carácter social a efectos de lo previsto en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992, según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), señala que, a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

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

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

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

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.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.”.

Con respecto al segundo requisito señalado por la Ley, relativo a la gratuidad de los cargos de presidente, patrono o representante legal, éste se corresponde con la letra b) del artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que establece lo siguiente:

“b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;” .

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 21 de marzo de 2002, Zoological Society of London, Asunto C-267/00, falló como sigue:

“1) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

2) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo.”.

En el caso planteado en la consulta, el club deportivo consultante cuenta con un gerente que está habilitado para representar a la entidad y desempeña su cargo conforme a una determinada remuneración salarial, no obstante, dicho gerente no forma parte de la junta directiva, por lo que no puede considerarse que esté encargado de la adopción de las decisiones relativas a la política del organismo ni que ejerza funciones superiores de control sobre el mismo, sino que más bien es un cargo ejecutivo que no desempeña las funciones directivas del más alto nivel de la entidad.

En estas circunstancias y a falta de otros elementos de prueba, hay que concluir que el club consultante puede ser considerado como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Asimismo, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria

si lo estimaran oportuno.

En su caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto se aplicará desde el 1 de enero de 2013, sin perjuicio de su posterior calificación por parte de la Administración tributaria como entidad o establecimiento de carácter social.

En este mismo sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), en su reciente redacción dada por el Real Decreto 828/20013, de 25 de octubre (BOE de 26 de octubre), dispone lo siguiente:

“Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.”.

CONTESTACION- COMPLETA

3.- En cuanto a la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas por el club en el ejercicio de su actividad, el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el capítulo I del título VIII (artículos 92 a 114) de la Ley 37/1992.

En particular, se debe tener en consideración lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, el cual establece en su apartado uno, número 1º, letra a), en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes y servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios sólo podrán deducirse por la entidad consultante en la medida en que tales bienes y servicios se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.

Dado que, como se ha expuesto en las líneas anteriores, la consultante,

dentro de sus actividades, puede realizar tanto operaciones exentas como no exentas del Impuesto, sólo cabrá plantearse la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad por lo que respecta a las actividades empresariales sujetas y no exentas. Las cuotas soportadas correspondientes a los bienes y servicios destinados al ejercicio de la actividad sujeta y exenta no serán deducibles.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. En concreto, el artículo 102 de la citada Ley establece lo siguiente:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

En caso de que sea de aplicación la regla de la prorrata, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos siguientes de la Ley 37/1992, que completan la regulación anterior.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. El propio artículo indica que la regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...).".

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106, apartado uno, de la citada Ley, establece que:

"El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes. La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley."

Por otra parte, dada la configuración de las actividades que lleva a cabo la entidad consultante (servicios de carácter deportivo y servicios de restauración), deberá valorarse la procedencia de la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial a que se refiere el artículo 101 de la Ley 37/1992, según la definición de los mismos contenida en el artículo 9, número 1º, letra c) de dicha Ley, de forma que se aplique separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

CONTESTACION- COMPLETA

Por otro lado, se debe tener en cuenta, igualmente, que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo cuarto del apartado uno del artículo 101 de la Ley 37/1992, "cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia."

Por su parte, el señalado artículo 9, número 1, letra c), a'), de la Ley 37/1992, establece que se considerarán sectores diferenciados, los siguientes:

"a') Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta

la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.

La determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad dentro de la actividad empresarial que desarrolla la consultante, deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:

1º) Se determinarán las actividades económicas distintas que realiza la entidad.

A tales efectos, hay que señalar que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo “grupos” las actividades clasificadas con tres dígitos.

Por consiguiente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán actividades económicas distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiéndose por “grupo” el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos. No obstante, no se reputará distinta de una actividad aquella otra actividad accesoria a la primera que contribuya a su realización y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15% del de aquella.

2º) Se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquella en la que tuviese un mayor volumen de operaciones.

3º) Se determinarán por separado los porcentajes de deducción que corresponden a cada una de las referidas actividades económicas distintas, aplicando respecto de cada una de ellas lo dispuesto en el

artículo 104 de la Ley del Impuesto.

4º) La actividad principal y, en su caso, todas las demás actividades económicas distintas de ella cuyos respectivos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos porcentuales de porcentaje de deducción de la actividad principal, constituirán un sector diferenciado de actividad. El resto de las actividades económicas distintas de las anteriores que, en su caso, desarrollase la entidad constituirán otro sector diferenciado de actividad.

4.- En cuanto a la regularización de bienes de inversión, el artículo 107 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

CONTESTACION-COMPLETA

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

(...)

Siete. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran,

salvo en el supuesto mencionado en el apartado cuatro, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.”.

En cuanto al concepto de bienes de inversión, el artículo 108 de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º. Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4º. Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).”.

Así pues, la consultante deberá proceder a regularizar las deducciones practicadas por la adquisición de bienes de inversión (entre otros, instalaciones, edificaciones y terrenos) durante su periodo de regularización desde la fecha de adquisición o, en su caso, entrada en funcionamiento. Dicha regularización sólo procederá cuando el porcentaje de deducción definitivo aplicable en cada uno de esos años a la actividad a la que se encuentra afecto el bien de inversión correspondiente, ya sea en virtud de la aplicación de la regla de prorrata general o prorrata especial, exceda en más de 10 puntos porcentuales del porcentaje de deducción aplicado en el año en el que se soportó la repercusión por la adquisición de dicho bien de inversión.

Por su parte, el artículo 109 de la Ley 37/1992 regula el procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión estableciendo lo siguiente:

“La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuanta del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.”.

5.- 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.