

Consulta Vinculante V2338-14, de 09 de septiembre de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 2613/2014

DESCRIPCIÓN

La consultante es una fundación pública que para el cumplimiento de sus fines recibe determinadas subvenciones y donaciones. El resto de la financiación la obtiene de la realización de operaciones económicas a título oneroso tales como la venta de libros y de productos de merchandising, la explotación o cesión de la explotación de barras de bebidas y comidas en espacios públicos abiertos de acceso gratuito, servicios publicitarios, celebración de conciertos y eventos deportivos y venta de lotería con sobreprecio.

CUESTIÓN

Tratamiento de tales operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1922, 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. 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.

(...)."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la fundación pública consultante que,

consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

No obstante lo anterior, en la medida en que la fundación, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo y, por tanto, no podría deducir cuota soportada alguna por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

Por tanto, la consultante podrá no tener la condición de empresario o profesional por la prestación de servicios de interés general a título gratuito, cuya realización haya sido financiada con fondos públicos o privados (subvenciones y donaciones), siempre que, como parece ser el caso, por la realización de tales actividades no perciba contraprestación alguna. Este sería el caso, referido en el escrito de consulta, de la celebración de conciertos de acceso gratuito al público.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

Puesto que, como se señala en el escrito de consulta, los fondos públicos y privados que recibe la entidad consultante financian la realización de operaciones propias de su actividad en beneficio de sus destinatarios, sin percibir por ello ningún tipo de contraprestación, hay que entender que será de aplicación lo establecido en el segundo párrafo de la letra a) del apartado uno del artículo 5 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), que excluye, como ya se ha referido, de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto a quienes realicen exclusivamente prestaciones de servicios a título gratuito. Por tanto, la realización de actividades de interés general que no se llevan a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional efectuada por la fundación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, la fundación tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y las prestaciones de servicios derivadas de sus distintas actividades económicas efectuadas a título oneroso por las que perciba, por tanto, la correspondiente contraprestación.

En este sentido, como ya se ha señalado, habrá que considerar que un servicio se presta a título oneroso cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los mismos o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma. Este podría ser el caso, a que se hace referencia en el escrito de consulta, de determinadas subvenciones percibidas para financiar parcialmente los conciertos organizados por la consultante.

De acuerdo con lo anterior, estarán sujetas al Impuesto las siguientes operaciones efectuadas a título oneroso por la consultante:

Venta de libros.

Venta de productos de merchandising.

Explotación de barras de bebidas y comida o cesión de su uso a terceros.

Celebración de conciertos con acceso mediante contraprestación (ya sea mediante el cobro de una entrada o de una subvención vinculada al precio), sin perjuicio de que pueda resultar exenta.

Venta de lotería con sobreprecio.

Inserción de publicidad en espacios donde se organizan conciertos y espectáculos, sin perjuicio de lo señalado en el apartado siguiente de esta contestación.

Organización de carreras mediante el cobro de una inscripción, sin perjuicio de que pueda resultar exenta.

2.- De la información facilitada en el escrito presentado y de acuerdo con los criterios señalados, cabe concluir que, en la medida en que los servicios culturales que preste la entidad consultante (como la celebración de conciertos) sean efectuados a título gratuito y respondan al cumplimiento de sus fines, determinarán la realización de operaciones no sujetas Impuesto.

Dicha calificación no cambiará en el supuesto de que la actividad sea total o parcialmente financiada en virtud de un contrato de patrocinio publicitario en virtud del cual se aporte una ayuda económica a cambio únicamente de colaborar en la difusión de la participación del colaborador.

En efecto, la Resolución de 9 de marzo de 1999, de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994), de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE de 23 de marzo), estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (LA LEY 4107/1994), de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LA LEY 1774/2002), de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994 (LA LEY 4107/1994), regula en su artículo 25 los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, estableciendo en su apartado 1 lo siguiente:

"1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta 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."

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), 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.

(...)."

De otro lado, el artículo 2, insertado dentro del Capítulo I del Título II de la misma Ley 49/2002 (LA LEY

1774/2002), indica que:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

(...).".

Por tanto, en el supuesto de que la entidad consultante se incluya dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 (LA LEY 1774/2002), enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, por tratarse de una fundación, podrá serle de aplicación la regulación de los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado.

En tal caso, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, los escasos datos aportados en el escrito de consulta no permiten deducir que las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores sino que, antes al contrario, parece que se tratarían de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, estando, por tanto, sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, tal y como se ha señalado previamente, en ocasiones la consultante financia la prestación de los servicios culturales consistentes en la organización de conciertos, al menos parcialmente, mediante la percepción de subvenciones específicas destinadas a dicha finalidad.

De conformidad con lo previsto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el artículo 78, apartado dos, número 3º, de la Ley de la misma Ley, dispone lo siguiente:

"Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

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.

Este artículo es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido que, desde el 1 de enero de 2007, ha venido a reemplazar a la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de

1977, 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 (en adelante Sexta Directiva). El citado precepto establece que, con carácter general, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

A su vez, el citado precepto es copia literal del artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva (artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (LA LEY 11857/2006), que ha venido a reemplazar a la Sexta Directiva), en relación con el cual existen diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como son, entre otros, las sentencias de 22 de noviembre de 2001, recaída en el Asunto C-184/00, ASBL Office des produits wallons o las sentencias de 15 de julio de 2004, correspondientes a los Asuntos C-144/02, Comisión contra República Federal de Alemania, C-381/01, Comisión contra República Italiana, C-463/02, Comisión contra Reino de Suecia, y C-495/01, Comisión contra República de Finlandia, todas ellas con idénticos argumentos.

Con base en la citada jurisprudencia la Comisión Europea emitió un informe, de fecha 27 de abril de 2007, en el que expresaba su opinión sobre la adecuada interpretación del controvertido precepto. Los aspectos en los que, siguiendo esta opinión, ha de basarse la aplicación del último inciso del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006), como así ha expresado igualmente este Centro Directivo en diversas contestaciones a consultas, entre otras CV0982/09, CV0281/09 o CV0181/09, son los siguientes:

1º. El número de intervinientes en las operaciones.

La primera cuestión que ha de señalarse en relación con la aplicación del precepto de referencia es que el mismo se refiere a situaciones en las que intervienen tres sujetos, a saber:

- El empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas.
- Los clientes o destinatarios de dichas operaciones.
- El ente que concede la subvención.

En otro tipo de esquemas de intervinientes en las operaciones no cabrá la aplicación del precepto de referencia

Lo anterior ha de entenderse, en opinión de esta Dirección General, sin perjuicio de que pueda haber otras situaciones de subvenciones relacionadas con las operaciones. Tal sería el caso del ente público que se aprovisiona de bienes y servicios y paga a cambio lo que dice ser una subvención, con independencia del posible tratamiento de la misma como contraprestación de la operación, esto es, como base imponible de la misma.

2º. La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.

La inclusión de las subvenciones en la base imponible de las operaciones está condicionada a que la concesión de las mismas incida en su precio. Por el contrario, si el precio de una determinada operación viene determinado por circunstancias ajenas por completo tanto a quien la realiza como a quien concede la subvención, la concesión de la subvención no ha de incluirse en el precio de las operaciones respectivas.

Es decir, la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar.

3º. La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.

La aplicación del artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) requiere que el importe de la subvención

o su fórmula de cálculo, se determine con carácter previo a la realización de las operaciones, generándose, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho del empresario o profesional que las efectúe el derecho a su percepción.

Esta condición ha de entenderse como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.

4º. 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.

La aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) requiere que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados.

Este requisito ha de interpretarse con una cierta flexibilidad, ya que el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea llega a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios.

5º. Los aspectos formales de la subvención.

Lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

La escueta descripción de hechos contenida en el escrito presentado no permite hacer un pronunciamiento taxativo sobre la naturaleza de las subvenciones que la entidad consultante recibe específicamente para la organización de conciertos. No obstante, cuando, de acuerdo con los criterios expuestos, las subvenciones percibidas sean subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones realizadas por la consultante (venta de entradas), dicha subvención deberá formar parte de la base imponible de las mencionadas operaciones.

No obstante, los servicios cuya retribución consista en el precio de la entrada a que se refiere la consultante en su escrito, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero podría serle de aplicación la exención del artículo 20, apartado uno, número 14º, de la Ley del Impuesto, que establece que estarán exentas del Impuesto "las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares".

Por tanto, las representaciones teatrales, musicales, exposiciones y manifestaciones similares a las que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto, quedarán exentas del Impuesto. En concreto, estarán exentas aquéllas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura entre las que pueden incluirse la

organización de conciertos. Por el contrario, otras manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo del supuesto de exención citado.

Concretamente, la exención se aplicará a las prestaciones de servicios en que consistan dichos conciertos celebrados por la consultante, siempre que la entidad consultante tenga la consideración de entidad de Derecho Público o de establecimiento privado de carácter social, como es el caso.

4.- Con respecto a la organización de carreras por las que la entidad consultante cobra la correspondiente cuota de inscripción que, como ya se ha señalado, está sujeta al Impuesto, debe tenerse en consideración el artículo 20, apartado uno, número 13º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), que dispone lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este 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."

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo (véanse, entre otras, contestación a consultas con número de referencia V0412-06, de 8 de marzo y V1130-09, de 19 de mayo), la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) 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.

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 (LA LEY 3625/1992).

A estos efectos, deben considerarse servicios directamente relacionados con la práctica del deporte y, en consecuencia, será de aplicación el supuesto de exención señalado, la actividad consistente en la inscripción de participantes con motivo de la organización de carreras deportivas a que hace referencia el escrito de consulta.

5.- Con respecto a la venta de lotería con sobreprecio que efectúa la entidad consultante, debe tenerse en consideración el artículo 20, apartado uno, número 19º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), que establece que estarán exentas del Impuesto:

"19º. Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como

las actividades que constituyan los hechos impositivos de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho impositivo de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo."

Por consiguiente, tratándose de venta de lotería con sobreprecio, habrá que distinguir la parte del servicio que corresponde a la participación en el juego, es decir, el precio corriente del billete, que goza de exención en los términos del indicado artículo 20.Uno.1º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), y la parte correspondiente al sobreprecio cobrado por la entidad consultante, que constituye una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- Por otro lado, en relación con el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta de que con la venta de libros se efectúe la entrega de algún obsequio (puzles, figuras, juegos, etc), ha de tenerse en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 27 de abril de 1999 en el asunto C-48/97.

La citada sentencia versa sobre el siguiente supuesto de hecho: una empresa dedicada a la comercialización de gasolina tenía establecido un sistema de promoción de ventas en el marco del cual ofrecía a los clientes un "vale" por cada doce litros de gasolina comprada por estos últimos; el precio de la gasolina era el mismo tanto si el cliente aceptaba los "vales" como si no; cuando un cliente reunía un número suficiente de vales tenía derecho a canjearlos por bienes que el propio cliente elegía en una lista denominada "catálogo de obsequios" y que la empresa se comprometía a proporcionarle en un plazo determinado.

La referida empresa consideraba que las entregas de bienes que realizaba a sus clientes a cambio de los "vales" eran efectuadas por ella a título oneroso, consistiendo la contrapartida en una parte indeterminada del precio pagado por el cliente con ocasión de las entregas de combustible, precio que comprendía por consiguiente tanto la contraprestación de la entrega de combustible como la correspondiente a la ulterior entrega de bienes canjeados por los "vales".

Por contra, la Administración Tributaria del Reino Unido consideraba que las entregas de bienes canjeados por "vales" eran efectuadas por la citada empresa a título gratuito (sin contraprestación).

Partiendo de su reiterada doctrina en el sentido de que una entrega de bienes sólo se efectúa a título oneroso (mediante contraprestación), en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977) relativa a la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (precepto incorporado al Derecho interno español por el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992)), si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado, el Tribunal estima que en el supuesto de hecho que le es sometido a consideración no hay ningún elemento que permita llegar a la conclusión de que las entregas de bienes canjeados por "vales" son efectuadas a título oneroso por la empresa que las realiza.

Fundamenta el Tribunal la referida consideración en los siguientes argumentos:

- a) Que la venta de gasolina y la transmisión de bienes a cambio de "vales" constituyen dos transacciones distintas.
- b) Que en las entregas de bienes canjeados por "vales" se dan las dos siguientes circunstancias que permiten considerar que tales entregas son efectuadas a título gratuito en el sentido del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977) (precepto incorporado al Derecho interno español por el número 1º, letras a) y b), del artículo 9 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992)):

- los bienes entregados a cambio de los "vales" eran calificados de obsequios en el citado sistema de promoción de ventas;
- el comprador de gasolina, aceptara o no los "vales", debía pagar el mismo precio, y la factura relativa a la compra de gasolina sólo mencionaba dicho precio.

Teniendo en cuenta las referidas circunstancias, el Tribunal considera que la empresa no puede sostener válidamente que, al contrario de lo que figuraba en las facturas que extendía, el precio pagado por los compradores de gasolina contenía en realidad una parte que representaba el valor de los "vales" o de los bienes que en futuro podrán ser canjeadas por dichos "vales".

En consecuencia con todo lo anterior, el Tribunal declara en la mencionada sentencia que la transmisión de bienes a un comprador de gasolina a cambio de "vales" que éste último ha obtenido en función de la cantidad de gasolina comprada al precio total al por menor marcado en el surtidor, en el marco de un sistema de promoción de ventas como el descrito anteriormente, constituye una entrega de bienes efectuada a título gratuito en el sentido previsto en apartado 6 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977), careciendo de relevancia a tales efectos el hecho de que las referidas entregas se produzcan por necesidades de la empresa (promoción de ventas).

En el escrito de consulta no se describen con la precisión necesaria algunas de las circunstancias relevantes que concurrirían en la entrega de los bienes a que se refiere dicho escrito y que resultan esenciales para que esta Dirección General pueda dar una contestación fundada a la cuestión planteada por la consultante.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que en las entregas de bienes a que se refiere el escrito de consulta concurren las circunstancias a que hace referencia el Tribunal en la citada sentencia, de manera que la entrega de los libros por una parte, y la entrega como regalo de los distintos obsequios por otra, constituyesen transacciones distintas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo la primera (entrega de los libros) realizada a título oneroso, y la segunda (entrega del obsequio) a título gratuito (por ser calificados expresamente dichos bienes como regalos, ser el precio de los libros el mismo con independencia de que se entreguen o no tales regalos y constar en la factura de venta únicamente dicho precio), serían aplicables los siguientes criterios:

- a) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega de bienes (libros) realizada a título oneroso sería el importe total de la contraprestación correspondiente a la misma.
- b) En virtud de lo dispuesto en el número 5º del apartado uno del artículo 96 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), la empresa consultante no tendría derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por la misma con ocasión de la adquisición de los bienes destinados a ser regalados a sus clientes, por tratarse de cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes cuya deducción está excluida por dicho precepto.
- c) En virtud de lo dispuesto en el artículo 7, número 7º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las referidas entregas de bienes efectuadas a título gratuito (obsequios) por la fundación consultante a sus clientes, dado que, como se ha señalado anteriormente, dicha empresa no tiene derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas o satisfechas por la misma con ocasión de la adquisición de dichos bienes.
- d) A efectos de lo señalado en las letras anteriores, y tal y como señaló expresamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la citada sentencia, carece de relevancia el hecho de que la empresa consultante regale los referidos bienes a sus clientes en el marco de un sistema de promoción de las ventas de libros que constituyen el

objeto de su actividad empresarial.

Por el contrario, cabe también la posibilidad de que en las entregas de bienes a que se refiere el escrito de consulta no concurriesen las circunstancias a que hace referencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la mencionada sentencia.

Ello sería así en el supuesto de que la entrega de los referidos bienes (libros y obsequios) constituyese a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido una transacción única realizada a título oneroso y comprensiva de bienes de distinta naturaleza, por ser el precio establecido para la misma el contravalor efectivo del conjunto de los bienes entregados, ser dicho precio distinto en función de que se entreguen o no junto con los libros el correspondiente obsequio, y constar en las condiciones de venta y en la factura relativa a la misma que dicho precio corresponde a la entrega de los libros y a la entrega de la batería de cocina y la cubertería.

En tal caso, que no parece ser el descrito en el escrito de consulta, serían aplicables los siguientes criterios:

a) Dado que la fundación consultante estaría entregando en una misma operación y mediante contraprestación única bienes (libros) a cuya entrega podría corresponderle aplicar el tipo reducido del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), y bienes (obsequios) a cuya entrega correspondería aplicar el tipo general del 21 por ciento previsto en el artículo 90.Uno de la citada Ley, dicha entidad debería determinar por separado la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega de libros, y la base imponible correspondiente a la entrega del obsequio, prorrateando el importe total de la contraprestación por la entrega de ambas clases de bienes en proporción al valor de mercado de los mismos, tal y como establece el apartado dos del artículo 79 de la citada Ley.

b) A la parte de la contraprestación total que, según lo señalado en la letra a) anterior, constituyese la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega de los libros, la empresa consultante debería aplicarle, cuando corresponda, el tipo reducido del 4 por ciento previsto en el artículo 91. Dos.1.2º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

c) A la parte de la contraprestación total que, según lo señalado en la letra a) anterior, constituyese la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega del obsequio, la empresa consultante debería aplicarle, con carácter general, el tipo del 21 por ciento previsto en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

7.- Por otra parte, en lo referente a la deducibilidad de las cuotas soportadas por la consultante, debe señalarse que las normas para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado encuentran su regulación esencial en el Derecho comunitario en el título X, artículos 167 (LA LEY 11857/2006) a 192 de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006), incorporados al nuestro derecho interno por los 92 a 114 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), cuya interpretación en el caso considerado debe hacerse también en función de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, Asunto C-437/06 (LA LEY 1763/2008), en la cual se plantea el caso de una entidad (*Securenta*) que realiza tres tipos de actividades. En primer lugar, actividades no económicas, no incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto. En segundo lugar, actividades económicas incluidas, por consiguiente, en el ámbito de aplicación de dicho Impuesto, pero exentas del mismo. En tercer lugar, actividades económicas gravadas.

En este sentido, los criterios que deben seguirse para la determinación del régimen de deducciones efectuado por aquellas entidades que tienen carácter dual, esto es, que en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a los preceptos señalados, ya ha sido señalado por este Centro Directivo, entre otras, en las contestaciones a las consultas V0366-09, de 23/02/2009 y V05299-

09, de 17/03/2009, todas ellas vinculantes, son los siguientes:

Para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad consultante, hay que partir de la concreción de la diferencia entre la afectación de bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, actuándose de esta forma en dos fases.

En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción. En este sentido y por lo que al objeto de consulta se refiere, debe aclararse que la realización de estas operaciones por la entidad consultante y, en concreto, la celebración de conciertos de acceso gratuito al público, no pueden considerarse accesorias a las actividades de cesión de explotación de barras de bar o de publicidad, por cuanto constituyen un fin en sí mismas y no se prestan para disfrutar en mejores condiciones éstas últimas.

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos y no afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por la consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquéllas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por la entidad consultante conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas correspondientes a bienes o servicios afectos simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 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 (LA LEY 20111/2012) (BOE de 1 de diciembre).

Así, de todas las actividades que realiza la fundación consultante, las únicas que dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, según se deduce del escrito de consulta presentado, son la ventas de libros, la venta de productos de merchandising, la explotación o cesión de la explotación de barras de bebidas y comidas, la venta de lotería por la parte del sobreprecio y la prestación de servicios de publicidad, efectuadas todas ellas a título oneroso y resultando sujetas y no exentas del Impuesto. Por tanto, en principio, la consultante sólo tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas exclusivamente para la realización de las citadas actividades.

Consiguientemente, dado que la consultante en su actividad realiza, además de operaciones no sujetas, tanto operaciones sujetas pero exentas como sujetas y no exentas, esto es, sin derecho y con derecho a deducción, en esta segunda fase de la que se hablaba le será de aplicación la regla de la prorrata a fin de calcular el Impuesto deducible.

No obstante, a los efectos de la aplicación de dicha regla habrá de considerarse la formación de sectores diferenciados determinados por la agrupación de las actividades analizadas en los apartados anteriores de esta contestación. El régimen de deducciones se aplicará separadamente para cada uno de ellos. La determinación, de los sectores diferenciados se realizara conforme a lo establecido en el artículo 9, número 1º, letra c), a'), de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), que 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 de sectores diferenciados de actividad dentro de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la entidad consultante, deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:

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

Debe tenerse en cuenta, que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril (LA LEY 4423/2007), ha aprobado una nueva clasificación denominada Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009 (LA LEY 4423/2007)) (BOE del 28), aplicable desde el 1 de enero de 2009.

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 por ciento del de aquella.

2º) Se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquélla 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.

8.- Finalmente, con respecto al tipo impositivo de las operaciones sujetas y no exentas del Impuesto efectuadas por la entidad consultante, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 2º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento "a las prestaciones de servicios siguientes:

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos."

Por su parte, el artículo 91, apartado dos, número 1, ordinal 2º, de la mencionada Ley, dispone que se aplicará el tipo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

"2.º Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por

ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.".

De acuerdo con lo anterior, tributarán al tipo general del Impuesto del 21 por ciento todas las operaciones efectuadas por la entidad consultante que resulten sujetas y no exentas del Impuesto con las siguientes excepciones:

- Tributará al 4 por ciento la venta de libros, periódicos y revistas, siempre y cuando no contengan fundamentalmente publicidad como pudiera ser el caso de los programas de fiestas a que se refiere el escrito de consulta.

- Tributará al 10 por ciento el suministro de comida y bebida a través de la explotación de barras en espacios públicos abiertos de acceso gratuito. Sin embargo, tributará al tipo general del 21 por ciento la cesión de la explotación de dichas barras a terceros.

9.- 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 (LA LEY 1914/2003).

