

## Consulta n.º 7474 de 20 de enero de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia

LA LEY 8/2017

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Bizkaia. Exenciones. Prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física. Organización de carreras para adultos y niños, por una persona física: cuotas de los participantes. Incumplimiento del requisito subjetivo exigido en el art. 20.Uno.13º NFIVA para la práctica de la exención regulada en dicho precepto. Con independencia de que se trate de de servicios para adultos o niños, la exención indicada requiere que los servicios controvertidos sean prestados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados de carácter social, en el sentido del art. 20.3 NFIVA. La actividad descrita tributará al tipo reducido del 10 % los espectáculos deportivos de carácter aficionado. El resto de los servicios, incluidos los de cronometraje subcontratados con terceros, tributan en el IVA al tipo general del 21 %.

### Cuestión:

*El consultante es una persona física que se dedica a la organización de carreras, tanto para adultos como para niños, a quienes cobra una cuota por participar en ellas. Para organizar estas carreras, solicita los permisos necesarios a los Ayuntamientos, busca patrocinadores, entrega trofeos y camisetas, etcétera. En lo que se refiere al cronometraje de las carreras, en ocasiones, es él mismo quien presta estos servicios, mientras que, en otros casos, los subcontrata con terceros.*

*Desea conocer si los servicios descritos, de organización de carreras, se encuentran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, particularmente en lo que respecta a las carreras infantiles.*

### Solución:

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre (LA LEY 6020/1994), del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 20 indica que: "*Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 13. 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. (...)*".

Este precepto de la NFIVA constituye la transposición al ordenamiento interno de lo dispuesto en el artículo 132.1 m) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual: "*1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física; (...)*".

La aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la NFIVA 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 efectuadas tengan la consideración de prestaciones de servicios, de acuerdo con lo indicado en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. De forma que dicha exención no se aplica a las operaciones que deban calificarse como entregas de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas. Este requisito, relativo a que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, se entiende cumplido aunque el prestador facture su importe a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, a clubes deportivos, colegios, ayuntamientos, etc.), siempre que sean estas últimas las destinatarias materiales y efectivas de los citados servicios. 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 se encuentre, o no, afiliada al correspondiente club deportivo.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades a que se refieren los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, entre las que se encuentran las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

En lo que se refiere a esta última condición, el apartado Tres del mismo artículo 20 de la NFIVA recoge que: *"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. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2. 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. 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, ordinales 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 Norma Foral, 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".*

Conforme a lo indicado en este apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, tienen la consideración de entidades o establecimientos privados de carácter social aquéllos que carezcan de finalidad lucrativa, dediquen los beneficios que obtengan al desarrollo de actividades exentas de igual naturaleza, y cuyos cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta. Adicionalmente, se requiere que los socios de las entidades de que se trate y sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales, si bien este requisito no resulta exigible a los servicios a que se refieren los puntos 8 y 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA.

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (LA LEY 3668/1992), en el que se prevé que: *"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"*.

En Bizkaia, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social se puede obtener mediante solicitud dirigida al Servicio de Tributos Indirectos de esta Hacienda Foral. No obstante, tal y como específicamente señalan el artículo 20.Tres de la NFIVA y el artículo 6 del RIVA, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplican siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, con independencia de que la entidad de que se trate tenga expresamente reconocido su carácter social.

Por último, la exención objeto de consulta no se aplica a los servicios de asistencia a espectáculos deportivos.

De conformidad con todo lo anterior, sólo cabría plantearse la posibilidad de aplicar la exención regulada en el artículo 20.Uno.13 de la NFIVA sobre las operaciones objeto de consulta, en el supuesto de que las mismas fueran realizadas por las entidades que se relacionan en dicho precepto, pero no cuando quien presta los servicios en cuestión es una persona física.

Con lo que, en definitiva, e n un supuesto como el planteado, de servicios de organización de carreras prestados por una persona física, no puede entenderse cumplido el requisito subjetivo exigido en el artículo 20.Uno.13º de la NFIVA para la práctica de la exención regulada en dicho precepto, con independencia de que se trate de carreras para adultos o para niños.

No obstante, en lo que respecta a este último caso, de organización de carreras infantiles, procede tener en cuenta lo establecido en el artículo 20.Uno.8 de la citada NFIVA, según el cual: *"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 8. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad. (...) La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. (...)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. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2. 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. 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, ordinales 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 Norma Foral, fundamentan la exención".*

A este respecto, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.), u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social.

No obstante, este artículo 20.Uno.8 de la NFIVA también otorga la consideración de servicios de asistencia social a los relativos a la protección de la infancia y de la juventud, tales como los de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, asistencia a lactantes, custodia y atención a niños, realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles, y otros análogos prestados a favor de personas menores de veinticinco años de edad.

El punto 8 de este artículo 20 Uno de la NFIVA constituye la trasposición al ordenamiento interno de lo previsto en el artículo 132.1 g) y h) de la, ya citada, Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se recoge que: "*1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de la tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social; h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca carácter social. (...)*".

De modo que esta exención afecta tanto a los servicios de asistencia social (propriadamente dichos), como a los de protección de la infancia y de la juventud.

La protección de la infancia es un deber que se encuentra recogido en distintos textos legales, y que impregna todo el ordenamiento jurídico. Concretamente, se trata de una obligación regulada en el artículo 39 de la Constitución Española (LA LEY 2500/1978), en la Convención sobre los Derechos del Niño, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (LA LEY 12415/2007), en la Carta Europea de Derechos del Niño, en la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor (LA LEY 167/1996), o en la Ley 3/2005, de 18 de febrero (LA LEY 3324/2005), de Atención y Protección a la Infancia y Adolescencia del País Vasco, entre otras disposiciones.

De conformidad con lo indicado en todos estos textos legales, la protección de la infancia y de la juventud es un concepto que no se agota en la mera defensa de los niños y de los jóvenes frente a situaciones de riesgo, desamparo o conculcación de sus derechos, sino que abarca también un amplio abanico de actividades relacionadas con su bienestar, con su formación, con su desarrollo integral, y con su integración social y cultural. Además, la formación de los niños y de los jóvenes no tiene lugar sólo a través del aprendizaje formal, sino que puede llevarse a cabo, igualmente, mediante el aprendizaje no formal, o mediante el aprendizaje informal.

Por todo ello, esta Dirección General ha venido entendiendo que los servicios culturales y de ocio específicamente dirigidos a la población infantil, pueden ser calificados como servicios de protección de la infancia y de la juventud, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8 a) de la NFIVA, arriba transcrito, con independencia de a quién sean facturados, especialmente, teniendo en cuenta

que dicho precepto permite otorgar esta consideración (de servicios de protección de la infancia y de la juventud) a la formación de niños y jóvenes, a la custodia y atención a niños, o a la realización de cursos, excursiones, campamentos y viajes infantiles y juveniles, y a otras prestaciones análogas. Esta misma conclusión sería igualmente trasladable a las actividades deportivas específicamente dirigidas a los niños.

La aplicación de esta exención del artículo 20.Uno.8 de la NFIVA requiere que los servicios de asistencia social sean prestados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados de carácter social, en el sentido de lo dispuesto en el apartado Tres del mismo artículo 20 de la NFIVA, ya analizado más arriba.

De modo que, al igual que se ha indicado anteriormente para los servicios deportivos, esta exención no resulta aplicable a las operaciones efectuadas por personas físicas.

Una vez aclarado lo anterior, en lo que hace referencia al tipo de gravamen correspondiente a los servicios objeto de consulta, el artículo 90 de la NFIVA, establece que: "*Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. (...)*".

A este respecto, procede señalar que el artículo 90 de la NFIVA, en su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012 (dada mediante el Decreto Foral Normativo 5/2012, de 4 de septiembre (LA LEY 15168/2012)), determina la tributación al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios relacionados con la práctica del deporte, los cuales tributaban al tipo reducido del artículo 91.Uno del mismo texto legal, con anterioridad a esa fecha.

No obstante, el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA, también en su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, recoge que: "*Uno. Se aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...) 7º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta Norma Foral cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo. (...)*".

Consecuentemente, el tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA, resulta aplicable a los servicios de asistencia social del artículo 20.Uno.8 de la misma NFIVA que no sean prestados por entidades públicas, ni por entidades o establecimientos privados de carácter social (incluidos los relativos a la protección de la infancia y de la juventud).

Por todo ello, esta Dirección General considera que tributan al tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA, como servicios de protección de la infancia y de la juventud, la formación de niños y jóvenes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles, y otras actividades análogas, entre las que cabe entender incluidas las de organización de competiciones deportivas de carácter infantil, efectuadas por el consultante persona física.

Por último, el artículo 91.Uno.2.8º de la repetida NFIVA dispone que: "*Uno. Se aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...) 8. Los espectáculos deportivos de carácter aficionado. (...)*".

De conformidad con lo indicado en este precepto, tributan al tipo reducido del 10 por 100 los espectáculos deportivos de carácter aficionado. No obstante, este tipo reducido únicamente resulta aplicable a los servicios de acceso a los citados espectáculos deportivos (a la entrada), pero no a los de organización de los mismos, ni a los de participación en ellos.

De modo que, en resumen, cabe concluir que

- a)** Los servicios por los que se pregunta, de organización de carreras por parte de una persona física, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- b)** Los servicios de organización de carreras infantiles prestados por el consultante, persona física, tributan al tipo reducido del 10 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA.
- c)** El resto de los servicios objeto de consulta, incluidos los de cronometraje subcontratados con terceros (tanto en carreras infantiles como de adultos), tributan en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por 100 (salvo que se trate de servicios deportivos prestados por las personas o entidades a que se refiere el artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, en cuyo caso podrían quedar exentos del Impuesto).