NUM-CONSULTA	V4889-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	11/11/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 20-Uno-13º
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una federación deportiva que ha suscrito un convenio por el cual prestará servicios arbitrales a clubes y sociedades anónimas deportivas en partidos en que intervienen deportistas profesionales.
CUESTION-PLANTEADA	Exención de los servicios de arbitraje prestados a destinatarios que pueden ser deportistas profesionales o aficionados, en cuyo caso, pueden recibir o no compensación económica de gastos y también pueden ser prestados en el seno de espectáculos deportivos. Aplicación de la exención a los espectáculos deportivos.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con lo dispuesto en 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), están 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.</p> <p>2.- El artículo 20, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:</p> <p>"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:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. <p>La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo (véanse,</p>

entre otras, contestación a consulta vinculante de 19 de mayo de 2009 con número de referencia V1130/09) la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 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.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende 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 (las personas físicas deportistas) sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

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.

En este sentido, la Federación deportiva consultante está comprendida entre las entidades cuya prestación de servicios deportivos quedarán exentos del Impuesto cuando se cumplan los demás requisitos exigidos por la Ley.

3.- Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, ha suprimido según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, como son, entre otras, a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física. Este tipo impositivo reducido se aplicaba siempre que tales servicios estuvieran directamente relacionados con dichas prácticas y no resultara aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13, de la Ley 37/1992.

En este sentido, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), señala:

“5.º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.

Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha,

cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:

- los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,
- el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,
- las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aerobio, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,
- el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.”.

4.- En consecuencia con lo anterior, este Centro directivo del informa de lo siguiente

a) De acuerdo con lo expuesto, la Federación consultante es una de las entidades a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, luego en el caso de que prestase por sí misma servicios deportivos, tales servicios deportivos estarían sujetos pero exentos de dicho Impuesto.

Como hemos señalado anteriormente, el requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende 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, siempre que los deportistas sean los destinatarios materiales y efectivos de los servicios prestados.

En todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por la Federación que, 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.

Además como hemos señalado anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad.

Por otra parte, el artículo 91 de la Ley 37/1992, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, según su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dada por el Real Decreto-ley 20/2012, no contempla la aplicación del tipo impositivo reducido a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, que se aplicaba anteriormente a tales servicios, cumpliendo determinados requisitos.

b) Por tanto, estarán exentos los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte, prestados a personas físicas deportistas por una Federación deportiva, 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, los servicios de arbitraje prestados por la federación consultante se encontrarán exentos en los términos previstos en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, como se ha pronunciado este Centro Directivo, entre otras, en contestación a consulta vinculante de 18 de febrero de 2015, número V0607-15, que señala que:

“En particular, estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de arbitraje, prestados por la federación autonómica de fútbol consultante mediante la cesión de jueces y árbitros que presten sus servicios en competiciones de fútbol sala para el correcto desarrollo de las mismas, siempre que los destinatarios finales de dichos servicios sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.”.

Lo anterior será de aplicación, cumplidos los requisitos señalados, con independencia de que los jugadores, personas físicas que practican el deporte, sean profesionales o aficionados.

5.- Por último, cuando la federación consultante, aun teniendo la consideración de entidad incluida dentro del ámbito subjetivo del artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto, realice actividades que no se ajustaran a los requisitos anteriormente señalados para que les fuera aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

La delimitación de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte se ha llevado a cabo en reiterados pronunciamientos de este Centro Directivo, por todas, la contestación a consulta vinculante número V2733-16 de 15 de junio, donde se recogía lo siguiente:

“En este sentido, se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, por lo que respecta al objeto de la presente consulta, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de las cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del **club**, la aplicación de tarifas reducidas o la posibilidad de adquirir abonos para por el uso de las instalaciones deportivas así como la posibilidad de utilizar en exclusiva determinadas instalaciones deportivas.
- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (pistas de pádel, etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por abonados como por no abonados.
- Arrendamiento de instalaciones deportivas con el fin de que las mismas sean usadas por personas físicas en la práctica de deporte, tanto si el servicio se presta directamente a las personas físicas que practican dicho deporte, como si se presta con cargo a un **club** o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas persona físicas que practican el deporte.
- Alquiler de material deportivo y el alquiler de taquillas en los vestuarios.
- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, en ningún caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del **club** a no abonados a cambio del pago de una entrada, sin incluir el acceso a las instalaciones deportivas.
- Arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos a los de ser usados por personas físicas en la práctica de deporte o la educación física, como por ejemplo para explotar el servicio de restaurante o cafetería o una tienda de deportes.
- Servicios de restauración y hostelería, así como la reserva de chalets y carpas para la celebración de eventos y otros servicios sociales.
- Venta de material deportivo, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios.

Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos ni la entrada a los mismos, que tributarán al tipo general del 21 por ciento, si bien, la entrada a los espectáculos deportivos de carácter aficionado tributará al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.2, número 8º, de la Ley 37/1992.”.

En particular, en lo que se refiere a los espectáculos deportivos, no resultará de aplicación la exención del artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto a los servicios de cesión de instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos ni la entrada a los mismos, que tributarán al tipo impositivo general del Impuesto salvo que se trate de espectáculos deportivos de carácter aficionado.

6.- 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.