

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0067-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	15/01/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 20-Uno-13º, 69 y 70-Dos-
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es un club deportivo que declara no tributar a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido al encontrarse exento de dicho Impuesto. Va a organizar cursos de tiro con arco tanto para socios como para no socios. Asimismo, va a aceptar servicios de esponsorización de alguna marca a cambio del pago de un precio por parte de ésta última.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción y en su caso tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las citadas operaciones.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone 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. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el club deportivo consultante que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional 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 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.</p> <p>2.- El artículo 20.Uno.13º de la Ley establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:</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>

- 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.

De acuerdo con reiterada doctrina de este Centro directivo, la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 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 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.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley señala que a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren 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.”.

En este 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), dispone lo siguiente:

“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 cualquier caso, el consultante deberá cumplir con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social, es decir, que los beneficios eventualmente producidos no se repartan, sino que se dediquen a la actividad que constituye su objeto social, y que los cargos de administradores sean gratuitos.

Por lo tanto, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos señalados 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.

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 entidad consultante 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 se ha expuesto 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.

En particular, este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante, de 22 de abril de 2016, con número de referencia V1808-16, que se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, 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 cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del centro deportivo.
- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (gimnasio, polideportivo etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por posibles 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.
- Inscripción en torneos y competiciones deportivas.
- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte, clases de deporte y de rendimiento deportivo.

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

- Servicio de acceso al recinto del **club** a no abonados a cambio del pago de una entrada que no incluya 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 servicios de restaurante o cafetería o una tienda de material deportivo.
- Venta de material deportivo, ropa, accesorios y suplementos, 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.

3.- Por su parte, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 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, no incluye la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

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.

(...) 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», «punting» 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, aeróbic, 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.- De la información contenida en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, este Centro directivo le informa que:

a) Los servicios prestados por la entidad consultante tanto a sus asociados como a los que no lo son en relación con la impartición de cursos de tiro con arco estarán exentos siempre que dicha entidad cumpla con los requisitos previstos en el artículo 20. Tres de la Ley.

b) En caso que la entidad no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a la actividad objeto de consulta sería el tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

5.- Por lo que respecta a los servicios de esponsorización que la entidad consultante pretende efectuar para ciertas marcas, es criterio de este Centro directivo establecido, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de 14 de febrero de 2013, número V0444-13, que la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), define en su artículo 22 el concepto de patrocinio 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.

El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.”.

Por tanto, en el contrato de patrocinio, y descendiendo al supuesto objeto de consulta, el patrocinador (la marca) aporta una ayuda económica al patrocinado (la entidad consultante) a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios de publicidad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributarán, en su caso, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Las reglas referentes al lugar de realización del hecho imponible, prestaciones de servicios, debe efectuarse de conformidad con las reglas contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el primero de ellos que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, cuando el destinatario del servicio de publicidad sea un empresario o profesional actuando como tal, como parece deducirse del escrito de consulta, dicho servicio de publicidad estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento

permanente o, en su defecto, dispone en dicho lugar de su domicilio o residencia habitual siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

En otro caso, las referidas prestaciones de servicios no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- No obstante lo anterior, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 dispone que:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).”.

Dentro de los servicios mencionados en el apartado dos del artículo 69 de la Ley 37/1992 se encuentran los de publicidad.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

7.- Por otra parte, La Comisión Europea se ha pronunciado recientemente sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor, En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Estima al Comisión que la aplicación de la citada clausula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Por tanto, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario, los cooperativistas canarios, en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por último, si los servicios de publicidad percibidos por los destinatarios sirven tanto para que estos últimos realicen operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de él, debe señalarse que aunque el artículo 70.Dos no recoge de forma específica una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, en los términos señalados, que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, cumplidos el resto de requisitos, deberá dar lugar a la aplicación de la norma.

No obstante, como se establece, entre otras, en contestación a la contestación vinculante de 14 de diciembre de 2015, número consulta V3966-15, hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se producen en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por los destinatarios de los servicios de publicidad sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, en que se hayan usado los servicios de publicidad objeto de consulta, en la medida en que constituyen un "input empresarial", respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación.

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, General Tributaria.