

BUSCADOR

Resultados**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta V0802-21

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 06/04/2021

Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7.9º

Descripción de hechos La consultante es una Diputación provincial que es copropietaria de un estadio de fútbol, junto con un Ayuntamiento y una Comunidad Autónoma, que ha suscrito un convenio con una **sociedad anónima deportiva** por el que le cede el uso y explotación de dicho estadio y sus instalaciones a cambio de un canon anual.

Cuestión planteada Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la referida cesión.

Contestación completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

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

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional 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 realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante lo anterior, el artículo 7.9º de la Ley del Impuesto establece la no sujeción de las siguientes operaciones:

“9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de agosto de 2013, número V2621-13, para establecer la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones objeto de consulta lo primero que hay que determinar es el tipo de contrato en virtud del cual éstas se llevan a cabo.

En este sentido, debe señalarse que la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, a petición de esta Dirección General, ha emitido informe, de fecha 4 de marzo de 2021, poniendo de manifiesto lo siguiente en relación con esta cuestión:

«Primera.- (...)

El objeto del presente dictamen consiste, por tanto, de determinar si, en el caso que nos ocupa, en virtud de la cesión de uso de las instalaciones deportivas que prevé el Convenio, nos encontramos ante una concesión administrativa que ermita encuadrar la misma en el supuesto de no sujeción planteado.

(...)

El artículo 3.1 del Código Civil, al que remite la LGT dispone lo siguiente: “1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”

En primer lugar, y comenzando por la interpretación literal, debemos señalar que la terminología utilizada por el convenio se refiere a “cesión de uso” no a “concesión”, no obstante, con independencia de dicha terminología será necesario analizar la naturaleza jurídica real de la figura ante la que nos encontramos. Por ello, habrá de determinarse si, atendiendo al sentido jurídico, la figura contemplada en el convenio de referencia posee la naturaleza jurídica de concesión administrativa, prevista como supuesto de no sujeción en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

En este sentido debe tenerse en cuenta igualmente lo dispuesto en el Artículo 29 Ley 7/1999, de 29 de septiembre de Bienes de las Entidades Locales de Andalucía, que regula la utilización de los bienes de dominio público y señala lo siguiente:

“1. La utilización de los bienes de dominio público puede adoptar las modalidades siguientes:

- a) Uso común, general o especial.
 - b) Uso privativo.
2. El uso común general es aquél que corresponde por igual a todas las personas, cuando no concurren especiales circunstancias, sin que la utilización por parte de unos impida la de otros.
 3. El uso común especial es aquél en el que concurren circunstancias singulares de peligrosidad, intensidad de uso u otras similares.
 4. El uso privativo es el constituido por la ocupación de una porción del dominio público de modo que limite o excluya la utilización por los demás.”.

El artículo 30 de esta misma Ley establece que el uso privativo requerirá el otorgamiento de concesión administrativa.

Pues bien, en el presente caso, si acudimos al texto del convenio, el propósito del mismo, según señala, es establecer la colaboración de las entidades que lo suscriben y el Club deportivo en lo relativo al uso del estadio de fútbol de la Rosaleda.

En este sentido, se acuerda un uso compartido de las instalaciones, dado que la cláusula primera dispone que las partes acuerdan que el club dispondrá del uso exclusivo que comprende partidos oficiales de cualquier competición, partidos amistosos, entrenamientos, etc., si bien se señala que fuera de la competición oficial o dentro de ella, siempre que no perturbe el normal desarrollo de la misma, las entidades propietarias se reservan la facultad de organizar actos o eventos deportivos, culturales, musicales o recreativos, debiendo para ello cubrir los costes de mantenimiento y conservación que de su uso resulten.

En este sentido conviene asimismo destacar que las entidades titulares de los bienes se reservan igualmente un espacio publicitario en la instalación **deportiva** objeto del convenio.

Por tanto, en el presente caso faltaría, a juicio de quien esto suscribe, la nota esencial de utilización privativa del dominio público que es inherente y consustancial a toda concesión administrativa, ya que lo que se establece es un sistema de colaboración y de uso compartido en cuanto a las instalaciones deportivas de referencia.

La concesión administrativa es la autorización que otorga un ente del sector público a una iniciativa privada, con el fin de explotar un bien o servicio.

Pues bien, en el caso que nos ocupa faltaría el elemento de utilización privativa ya que lo que se regula en el convenio es la colaboración entre los firmantes para la utilización compartida de las instalaciones.

Por ello, atendiendo al objeto del convenio debemos señalar que la figura de cesión de uso que el mismo regula no encajaría en la figura concesional.

(...)

No podemos dejar de señalar, por último, que en el convenio se establece que la resolución de las controversias entre las partes firmantes del convenio, se solventará mediante conciliación o arbitraje, figuras que no encajan tampoco con la naturaleza propia de una concesión administrativa que supone un título de utilización privativa sobre bienes de dominio público que tienen el carácter de inalienables, inembargables e imprescriptibles.

CONCLUSIÓN

ÚNICA. - De los fundamentos anteriormente expuestos, podemos concluir que la figura jurídica recogida en el convenio suscrito entre la Consejería de Turismo y Deporte de la Junta de Andalucía, la Diputación provincial de Málaga y el Ayuntamiento de Málaga con el Málaga Club de Fútbol, S.A.D., la cesión del uso de la instalación **deportiva**, atendiendo a su alcance y contenido, procedimiento de otorgamiento y efectos, denominada como cesión de uso no responde a la naturaleza de concesión demanial.

Por tanto, acudiendo al principio de prohibición de la analogía contenido en el artículo 14 de la LGT no constituye un supuesto de no sujeción a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7. 9º de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En consecuencia con lo anterior, debe señalarse que, dado que la cesión objeto de consulta no puede calificarse como concesión administrativa, a la misma no le resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992.

Por lo tanto, dicha cesión de uso se encontraría sujeta al Impuesto y deberá tributar al tipo general del mismo, según lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.