

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3180-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	07/07/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 20-Uno-13º, 20-Tres, 90, 91-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es un club deportivo, asociación privada sin ánimo de lucro que manifiesta cumplir los requisitos del artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 para ser considerado entidad de carácter social y cuyo fin es el fomento de los deportes, concretamente automovilismo y motociclismo. Organiza un rally anual de vehículos, cuya inscripción se emplea mayoritariamente en cubrir los gastos de gestión de la prueba. Por otro lado, tiene patrocinadores que aportan cantidades a cambio de publicidad estática en el recorrido.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Tratamiento a efectos del Impuesto de las inscripciones de los participantes. Exención de las actividades deportivas del club. Si tiene que soportar el Impuesto por los servicios que les son prestados por terceros para la organización de la prueba. Tratamiento de las cantidades percibidas de los patrocinadores.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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> <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, 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:</p> <p>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.</p> <p>2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.</p> <p>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</p>

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 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 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.”.

2.- 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», «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.”.

3.- De la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, se deduce que, en este caso, los servicios que presta la entidad consultante como club deportivo son prestados a personas físicas, socios y no socios del club, por una entidad que podría tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Asimismo, tal y como dispone el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimaran oportuno.

En este mismo 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:

“Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

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.”.

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

a) Si la entidad consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. 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 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 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 último, 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 deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro, como puede ser el caso de la consultante, que pueda ser considerado como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 transcrito anteriormente cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Por el contrario, en el caso de que la entidad consultante no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a las actividades que realice será el tipo general del Impuesto.

Igualmente, cuando dicha entidad, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, 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 13.º, de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

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 servicios de organización de un rally automovilístico en el que participan personas físicas, socios y no socios del club consultante, percibiendo este una cuota de inscripción por la participación en dicha actividad, que se emplea para cubrir los gastos de gestión de la misma

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 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 un servicio de restaurante o cafetería o una tienda de ropa deportiva, o bien para realizar eventos sociales.
- Venta de material deportivo, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios.

Tampoco 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.

c) En ningún caso la aplicación de la exención anterior se extiende a los bienes y servicios recibidos por el consultante para la realización de su actividad (carpintería, imprenta), los cuales tributarán al tipo impositivo correspondiente a cada uno de ellos, estando obligado el consultante a soportar la repercusión del Impuesto sobre los mismos.

d) Por último, en relación con las cantidades percibidas de los patrocinadores, en el caso de que se tratara de la realización por parte de la entidad consultante de prestaciones de servicios de publicidad para el denominado patrocinador, mediante la exhibición en carteles, vallas de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de aquél, dichas operaciones efectuadas por la referida entidad estarían siempre sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cabe señalar que la ayuda económica aportada por un colaborador a una entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración empresarial no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), 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 previstas 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, 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.

(...).”.

Por tanto, si la entidad consultante se encuentra entre las comprendidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, las actividades efectuadas por la misma para los patrocinadores consistentes en la difusión de la colaboración de dichos patrocinadores en el marco de los convenios de

colaboración previstos en dicha Ley, no constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, en la contestación a la consulta vinculante de 19 de enero de 2010, con número de referencia V0057-10, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los citados convenios de colaboración para la realización de objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador mediante la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda.

En caso contrario, como hemos señalado anteriormente, tales cantidades constituirán la contraprestación de un servicio de publicidad sujeto y no exento que tributará al tipo general del 21 por ciento.

5.- 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.