

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2533-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	18/09/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-13º, 90, 91, 69, 70-uno-1º
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es propietaria de un campo de golf, habiendo solicitado y obtenido el reconocimiento de entidad de carácter social por la Administración. Sus ingresos proceden de la venta de "Green fees" o derechos de utilización del campo de golf, tanto a los miembros del club, como a otros jugadores. La consultante también vende "Green fees" a entidades jurídicas, generalmente tour operadores, que se encuentran establecidos en otros países comunitarios o bien en el territorio nacional.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de los ingresos procedentes de entidades jurídicas, tour operadores, tanto establecidos en países comunitarios como en el territorio español.
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 de 29 de diciembre), establece que:</p> <p>"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."</p> <p>Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</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>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."</p> <p>Por su parte, el artículo 11 de la Ley del impuesto define las prestaciones de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."</p> <p>De acuerdo con lo anterior, la entidad consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ella efectuadas tendrán la consideración de prestaciones de servicios que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.</p> <p>2.- En este sentido, a efectos de determinar cuándo los derechos de utilización de campos de golf deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del</p>

impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992 y, concretamente, en los artículos 69 a 72 de la Ley del Impuesto, que establecen las reglas generales y especiales de localización del hecho imponible prestaciones de servicios.

En este sentido, el artículo 69 de la Ley dispone lo siguiente:

“Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

“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:

1º. 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.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”

Por su parte, el artículo 70, apartado uno, número 1º del mismo texto legal establece lo siguiente:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.”

El artículo 70 de la Ley del Impuesto supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

“El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, “es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.”

3.- En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley del impuesto, éste es objeto de precisión en el Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento (UE) nº 282/2011 que:

“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

a) un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión;

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

(...).”.

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que:

“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.”.

De todo lo anterior, puede concluirse que los servicios objeto de consulta consistentes en un derecho de uso o utilización de un campo de golf, tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles y estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, como en este caso, el campo de golf se encuentre situado en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- En el caso objeto de consulta, la consultante va a vender los referidos derechos de utilización de campos de golf a otros empresarios o profesionales, no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 11, apartado Dos, número 15º de la Ley 37/1992 que señala que constituyen prestaciones de servicios:

“15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”.

Por tanto, cuando el empresario revendedor actúe en nombre propio la operación constituirá igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el campo de golf se encuentre en dicho territorio con independencia de donde se encuentre establecido y la naturaleza, empresarial o profesional, o de consumidor final de su cliente.

No obstante, si el empresario o profesional actúa en nombre ajeno, actuando como un mero comisionista, será necesario determinar si este servicio de mediación constituye igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles.

A estos efectos, el citado Reglamento (UE) nº 282/2011 señala que constituye también un servicio relacionado con bienes inmuebles:

“p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);”.

Por su parte, la letra d) del referido apartado 3, establece que no se incluyen entre los servicios relacionados con bienes inmuebles:

“d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.”.

De esta forma, el referido Reglamento excluye de la consideración de un servicio relacionado con un bien inmueble la mediación por cuenta ajena en los servicios de provisión de plazas hoteleras y, en general, los servicios de alojamiento es establecimiento de hostelería, acampamento y balneario en los términos establecidos en la Ley 37/1992, pero no la mediación en la venta, arrendamiento o cesión de derechos de uso o utilización de otros bienes inmuebles.

En consecuencia, la mediación en la prestación de servicios de derecho de uso de un campo de golf cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente, como parece deducirse del escrito de consulta, constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles a los que se refiere el artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto que estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el campo de golf se encuentre situado en el territorio de aplicación del Impuesto.

Con independencia de lo anterior, el artículo 70.Uno.6º, de mismo texto legal, dispone que también se entienden prestados en dicho territorio, “Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.”.

De todo lo anterior cabe señalar que la mediación en nombre ajeno de los referidos derechos de acceso a campos de golf, cuando el cliente no sea un empresario o profesional actuando como tal, también estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el campo de golf se encuentre situado en el territorio de aplicación del Impuesto, al tratarse de intermediación sobre una operación que, como se ha señalado, es un servicio relacionado con bienes inmuebles.

5.- Por su parte, el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes:

“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:

- 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 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:

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 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 concurran 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.”.

6.- 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, 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.”.

7.- 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 sección deportiva, son prestados a los usuarios de sus instalaciones, personas físicas que, en principio, son deportistas federados y socios del club, por una entidad que, según se manifiesta, tiene 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.

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.

Por tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva, 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 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, así como la posibilidad de utilizar las instalaciones deportivas.
- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (Green-fees para el campo de golf, uso de las zonas de prácticas, etc.) para la práctica del deporte, a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto si es satisfecha por abonados como por no abonados.
- Alquiler de material deportivo: coches eléctricos para desplazamiento en el campo de golf, carros de palos, eléctricos y manuales, bolsas de palos, bolas de golf, etc. y alquiler de taquillas de vestuario.
- Inscripción en torneos y competiciones deportivos.
- 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, por tanto, 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.
- Los servicios de guardería de bolsas y carritos eléctricos de palos, y los servicios de limpieza de palos, lavado de toallas etc.
- El 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 golf.
- Servicios de restauración y hostelería, así como la reserva de chalets y carpas para la celebración de eventos y otros servicios sociales.
- La 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.

Por último, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento los servicios de mediación prestados al club deportivo por las entidades mercantiles objeto de consulta.

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.