

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0092-25
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	03/02/2025
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-14º, 91-Uno-2-6º
Descripción de hechos	El consultante es un club de fútbol que tiene un museo anexo a su estadio que cuenta con varias plantas para la visita y que concluye con el acceso a parte del propio estadio, la sala de prensa y el palco, desde donde se conduce a los visitantes, a través de la tienda oficial, a la salida.
Cuestión planteada	Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entradas al referido museo del club.
Contestación 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 “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>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>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.”.</p> <p>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:</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>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).”.</p> <p>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.</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>

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al club 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.- Por otra parte, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda

(...).”

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no define el concepto de museo si bien, para abordar dicha materia cabe acudir al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, que contiene las siguientes acepciones del término museo:

“1. m. Lugar en que se guardan colecciones de objetos artísticos, científicos o de otro tipo, y en general de valor cultural, convenientemente colocados para que sean examinados.

2. m. Institución, sin fines de lucro, abierta al público, cuya finalidad consiste en la adquisición, conservación, estudio y exposición de los objetos que mejor ilustran las actividades del hombre, o culturalmente importantes para el desarrollo de los conocimientos humanos.

3. m. Lugar donde se exhiben objetos o curiosidades que pueden atraer el interés del público, con fines turísticos.

4. m. Edificio o lugar destinado al estudio de las ciencias, letras humanas y artes liberales.”

De la información aportada parece inferirse que el espacio objeto de consulta tendría la consideración de museo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

(...)

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.”

Por lo tanto, la exención se aplicará a las citadas prestaciones de servicios siempre que sean efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social, conforme se definen éstos por el apartado tres del mismo artículo 20 de la Ley 37/1992 que dispone que han de cumplir los siguientes requisitos:

“1º. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º. 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.

3º. 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 8º y 13º 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 consecuencia con lo expuesto, en el caso de que la entidad consultante tuviese la condición de establecimiento privado de carácter social en los términos señalados, la entrada al museo estaría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, del escrito de consulta parece inferirse que la consultante no es un establecimiento privado de carácter social.

4.- Por otra parte, el artículo 90.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido preceptúa que el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.6º de la Ley del Impuesto dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento, a:

“6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.”.

Según manifiesta la entidad consultante, junto con la entrada al museo propiamente dicho, en el transcurso de las visitas al mismo, también se accede a partes del estadio, palcos y sala de prensa como vía de paso hacia la salida del mismo a través de la tienda del club.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En particular, resulta conveniente señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha manifestado lo siguiente en su sentencia de 18 de enero de 2018, asunto C-463-16, Stadion Amsterdam, para un supuesto de hecho relativo al tipo aplicable a la visita a un complejo inmobiliario multifuncional compuesto por un estadio de fútbol y otros equipamientos conexos en el que la entrada guiada al estadio permitía también el acceso al museo del club **deportivo** titular:

“10 Stadion Amsterdam alquila el estadio a terceros para acoger competiciones deportivas y, ocasionalmente, actuaciones de artistas intérpretes. Además, ofrece la posibilidad de visitar el Arena en los períodos en los que no están programados eventos **deportivo** s o musicales, en el marco de visitas turísticas de pago, denominadas «World of Ajax», que se componen de una visita guiada al estadio y de una visita, sin guía, al museo del AFC Ajax. Durante la visita, los participantes, acompañados de un guía que les facilita información sobre el AFC Ajax, el estadio y las actuaciones musicales, acceden a la tribuna y al terreno de juego, así como a la sala de prensa y a la sala de control del estadio. Al término de la visita guiada, los participantes tienen la posibilidad de visitar libremente el museo del AFC Ajax.

(...)

19 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que, en el caso de que un servicio que a efectos de la percepción del IVA constituye una prestación única

y está compuesto por dos o más elementos concretos y específicos a los que, si se prestaran como servicios separados, se les aplicarían tipos del IVA distintos, el IVA por este servicio compuesto debe percibirse a los tipos distintos aplicables a dichos elementos cuando la remuneración del servicio puede desglosarse conforme a una correcta proporción entre los elementos?».

(...)

25 En el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente ha calificado la visita turística —que incluye los dos elementos mencionados en el apartado 15 de la presente sentencia— conforme a la jurisprudencia recordada en los apartados 21 a 23 de la presente sentencia, de prestación única y ha considerado que la visita al museo del AFC Ajax constituye un elemento accesorio a la visita guiada al estadio de que se trata.

26 Respecto a la cuestión de si los dos elementos que componen la mencionada prestación única, uno principal y el otro accesorio, pueden estar sujetos a tipos de IVA distintos, que serían los aplicables a dichos elementos si se prestaran de forma separada, interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que permite dicha tributación sería contrario a la jurisprudencia citada en los apartados 21 a 23 de la presente sentencia. En efecto, y como han admitido Stadion Amsterdam, el Gobierno neerlandés y la Comisión en sus observaciones escritas, se desprende de la propia calificación de prestación única de una operación que incluye distintos elementos que esa operación ha de quedar sujeta a un único y mismo tipo de IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de enero de 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 71 y jurisprudencia citada). La facultad que se atribuye a los Estados miembros de gravar los distintos elementos que componen una prestación única a los diferentes tipos de IVA aplicables a dichos elementos llevaría a descomponer artificialmente esta prestación y podría alterar la funcionalidad del sistema del IVA, vulnerando la jurisprudencia mencionada en el apartado 22 de la presente sentencia.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, debe interpretarse en el sentido de que una prestación única, como la controvertida en el litigio principal, compuesta de dos elementos diferenciados, uno principal y el otro accesorio, que, si se prestaran de forma separada, estarían sujetos a tipos de IVA diferentes, debe quedar sujeta únicamente al tipo de IVA aplicable a esta prestación única determinado en función del elemento principal, y ello aunque pueda identificarse el precio de cada elemento que compone el precio total pagado por un consumidor para poder disfrutar de la mencionada prestación.”.

No obstante lo anterior, de la información aportada por el consultante parece inferirse que el supuesto analizado difiere del planteado en la referida sentencia en el hecho de que, la información aportada, parece que la prestación principal es el acceso al museo en lugar de la parcial al estadio que tendría carácter accesorio.

En consecuencia, se dan las circunstancias necesarias para determinar que el acceso parcial y paso por el propio estadio, palco y sala de prensa no constituye para los usuarios del museo un fin en sí mismo y constituye una prestación accesorio a la principal, que es la visita al museo, debiendo seguir el régimen de tributación de esta última.

Por tanto, el servicio de acceso al museo objeto de consulta cuya contraprestación es el importe de la entrada queda sujeto al tipo impositivo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo señalado en el artículo 91.Uno.2.6º de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente.

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.