

**BUSCADOR****Resultados**

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

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V5217-26

**Órgano** SG de Impuestos sobre el Consumo

**Fecha salida** 20/07/2026

**Normativa** Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA - 69.1 - 70.1

**Descripción de hechos** La consultante es una entidad mercantil que organiza campamentos de verano centrados en la práctica de fútbol para menores de edad de entre 11 y 17 años de una o dos semanas, si bien también se hacen otras actividades de ocio complementarias.

**Cuestión planteada** Se plantea la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los campamentos descritos.

**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 en 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.º 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.

(...)"

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y 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.- De la breve descripción realizada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante va a realizar una prestación de servicios consistente en la organización de un campamento de deporte para práctica de fútbol a través de un cierto método, todo ello por un precio único que comprenderá también la estancia y manutención de los asistentes, así como ciertas actividades de ocio complementarias.

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 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.

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 accesorio 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 el presente caso, el organizador ofrece un paquete compuesto por el conjunto de prestaciones descritas, de las que constituye la operación principal el propio campamento de fútbol en cuestión sin que, a estos efectos, los servicios complementarios y accesorios así como, en su caso el alojamiento y la manutención incluida para los destinatarios del campamento de fútbol, constituyan un fin en sí mismos, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal consistente en el servicio de campamento deportivo.

3.- Una vez considerada la prestación como un servicio único, a efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que la regla general referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas por el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992:

“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:

(...)

2.º 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.”

Dicha regla general se aplicará salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales previstas por los artículos 70 y 72 de la Ley 37/1992. En este sentido, según el artículo 70.Uno:

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

(...)

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

(...)

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”

En el presente caso, el servicio del campamento de fútbol que va a realizar la consultante se entenderá prestado en el territorio español de aplicación del Impuesto cuando el campamento se realice en dicho territorio, cualquiera que sea la condición del destinatario, quedando en tal caso sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Con independencia de lo anterior, en el caso de los servicios sujetos al Impuesto, ha de plantearse su posible exención. En este sentido, debe señalarse que según el artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992:

“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:

(...)

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”

Por su parte, la condición de establecimiento privado de carácter social se regula por el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992:

“Tres. 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.”

La solicitud de reconocimiento de la condición de establecimiento privado de carácter social se encuentra regulada por el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

De este modo, dado que la entidad mercantil consultante no parece que pueda reunir las condiciones para tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social, no resultará aplicable tal exención.

5.- Adicionalmente, el artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

(...)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.”

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que “se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas

de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia.”

De nuevo, dado que el consultante no tiene la condición de establecimiento privado de carácter social, no resultará aplicable tal exención.

No obstante, el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 dispone que:

“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”

Por su parte el artículo 91.Uno.2.7.º dispone que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

“7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.

(...)”.

En consecuencia, de no estar exentos, el campamento tributará al tipo impositivo del 10 por ciento, cuando se presten en el marco de un programa de asistencia social a que se refiere el citado artículo 20.Uno.8.º, tal y como ha indicado esta Dirección General, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 28 de mayo de 2024, consulta número V1236-24 o de 23 de septiembre de 2024, consulta número V2013-24.

Por otra parte, tal y como se ha señalado en la contestación vinculante de 28 de mayo de 2024, número V1236-24, este Centro directivo no es el órgano competente para decidir si una actividad está realizada en el marco de un “Programa de asistencia social.

En otro caso, será de aplicación el tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- Por lo que se refiere a la deducibilidad de las cuotas soportadas por la consultante en la realización de la actividad empresarial o profesional, ésta deberá ajustarse a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 y siguientes.

En concreto, el artículo 94, por su parte, señala en su apartado uno:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”.

Por último, debe tenerse en cuenta que el apartado uno del artículo 95 dispone que “los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.”

De acuerdo con todo lo anterior, la consultante podrá deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que va a afectar exclusivamente al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor añadido y, por tanto, generadora del derecho a la deducción según lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992. Por el contrario, en la medida en que los servicios descritos se encuentren exentos, no tendrá derecho a la deducción de las cuotas soportadas para su realización, aunque la operación no se encuentre sujeta al Impuesto por no entenderse realizada en el territorio de aplicación del mismo.

Finalmente, en caso de que se realicen operaciones exentas conforme al artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 junto con otras que no lo estén, en la medida en que las actividades realizadas no constituyan sectores diferenciados de acuerdo con el artículo 9.1.c) de la ley, el consultante quedará sometido a la regla de prorrata de acuerdo con el artículo 102.Uno de dicha ley:

“Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.”

La aplicación de la prorrata se desarrolla por los artículos 103 a 110 de la ley.

7.- 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.