

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

NUM-CONSULTA	V3199-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	08/07/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 69, 70, 84
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una entidad establecida en Alemania que se dedica a la organización de eventos en los que particulares pueden acceder a la conducción de motos en circuitos de carrera situados en el territorio de aplicación del impuesto. Para organizar dichos eventos, la entidad contrata previamente el uso exclusivo del circuito con sus propietarios que se comprometen, junto con la cesión del circuito, a velar por aspectos como la seguridad del circuito, poner a disposición de la consultante vehículos de rescate, asistencia médica así como el personal necesario. Por su parte, la consultante ofrece a los participantes el uso del circuito bajo modalidades distintas alguna de las cuales incluye la impartición de clases de conducción por profesores o la medición del tiempo realizado por los participantes así como entrega de trofeos. Opcionalmente, la consultante ofrece a los participantes contratar servicios adicionales como seguro de cancelación del viaje, seguros de accidentes, transporte y custodia del equipo del participante y alquiler de equipo. Ocasionalmente, como premio a los que han obtenido el mejor tiempo, la consultante entrega bonos que pueden ser canjeados en participaciones futuras.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Se cuestiona acerca de la tributación de las operaciones efectuadas por la consultante como de las contratadas por ésta a los propietarios de los circuitos de carreras.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) 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.”.</p> <p>El concepto de empresario o profesional se contiene en el artículo 5 de la Ley del Impuesto que establece que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</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>c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. 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>(...).”.</p> <p>Adicionalmente, las prestaciones de servicio son un hecho imponible definido por el artículo 11 de la Ley del Impuesto 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>

El apartado Dos del mismo artículo dispone que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

(...).”.

De acuerdo con todo lo anterior, tanto la entidad consultante como los propietarios de los circuitos de carrera tienen la consideración de empresarios o profesionales y las operaciones por ellos efectuadas deben ser consideradas como prestaciones de servicios. Por el contrario, los destinatarios de los servicios prestados por la consultante, tal y como se menciona en el escrito de la consulta parece que, no son empresarios o profesionales actuando como tales.

De acuerdo con el escrito de consulta, entre las prestaciones de servicios efectuadas por la consultante, pueden identificarse el uso del circuito por los participantes así como la suscripción de seguros de cancelación, de accidentes y la prestación de servicios de transporte, custodia y alquiler de material.

Por otro lado, entre los servicios prestados por los propietarios de los circuitos a la consultante pueden identificarse la cesión del uso exclusivo así como la puesta a su disposición de vehículos de rescate, asistencia médica así como la cesión del personal necesario para el uso del circuito.

Con carácter previo al análisis de la naturaleza de los distintos servicios provistos por la consultante y por los propietarios de los circuitos, debe estudiarse si dichos servicios deben ser considerados, a los efectos del Impuesto, conjuntamente o bien como servicios aislados.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las operaciones complejas, esto es, aquellas integradas por una pluralidad de entregas de bienes o prestaciones de servicios. Así, el Tribunal europeo establece, en la sentencia de 25 de febrero de 1999 recaída en el Asunto C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), que:

“28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de **servicio** normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único **servicio** desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que la prestación principal. 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de **servicio** compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de **servicio** de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

De acuerdo con lo anterior, debe concluirse, en primer lugar, que todas las operaciones que eventualmente realizan los propietarios de los circuitos a favor de la consultante van

encaminados a una única y principal finalidad consistente en la adecuada utilización del circuito de carreras en las condiciones y con los elementos de seguridad requeridos por el tipo de actividad que en el mismo se pretende realizar. Por tanto, el **servicio** principal provisto por el propietario del circuito es el uso exclusivo de un circuito de carreras.

Igualmente, en el caso de la consultante, el fin principal de los participantes es la experiencia de conducir en un circuito de carreras siendo los restantes servicios que pueden ser eventualmente contratados por los mismos servicios accesorios que no constituyen un fin por sí mismos sino que permiten el disfrute del **servicio** principal en mejores condiciones. Así, el **servicio** prestado por la consultante podría debe ser calificado como un único **servicio** relacionado con un **evento** deportivo.

2.- En cuanto a la localización del **servicio** prestado por los propietarios de los circuitos a la consultante debe señalarse que, de conformidad con el artículo 70 de la Ley del Impuesto:

“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.

(...).”.

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.”.

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 de Ejecución 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 de Ejecución 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 puede 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;

c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.”.

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución 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.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.

(...).”.

Si bien los artículos aquí reproducidos del Reglamento de Ejecución 282/2011, del Consejo, producirán efectos únicamente a partir del 1 de enero del 2017, su contenido debe ser considerado a los efectos de la aplicación del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE tal y como ha fijado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 16 de octubre del 2014, que resuelve el Asunto C 605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*, y que establece en su fundamento 46, analizando el alcance del artículo 44 de la Directiva y respecto del Reglamento 282/2011, que:

“Por ello, incluso si dicho Reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración.”.

Aplicando lo anterior al supuesto aquí planteado, debe concluirse que el **servicio** prestado por los propietarios de los circuitos a la consultante, consistente en el uso exclusivo y temporal del circuito por ésta última, constituye un **servicio** relacionado con un bien inmueble que debe localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto, estando sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que éstos se encuentren situados en dicho territorio.

Así lo ha establecido también este Centro Directivo en la contestación a la consulta de 1 de junio del 2011 y número V1382-11 en relación con el alquiler de un circuito de velocidad.

Por último, el sujeto pasivo de estos servicios serán los propietarios de los circuitos de acuerdo con el artículo 84.Uno.1º de la Ley del Impuesto y que dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.”.

El tipo que deberán repercutir será el tipo impositivo general del 21 por ciento de conformidad con el artículo 90 del mismo texto legal.

3.- En cuanto a la localización de los servicios prestados por la consultante a los participantes, el artículo 70.Uno.7º de la Ley del Impuesto establece que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“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.”.

Así, teniendo los servicios ofrecidos por la consultante la naturaleza de eventos deportivos, su localización deberá efectuarse en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida en que es este ámbito espacial en donde materialmente se realiza.

No obstante la sujeción al Impuesto, debe tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto establece que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.”.

Este Centro Directivo ha analizado en reiteradas ocasiones el alcance de la exención anterior como con ocasión de la contestación a la consulta de 29 de febrero del 2012 y número V0452-12.

Se señala en la misma que 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.

En ningún caso la exención se aplicará a los espectáculos deportivos.

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 el supuesto planteado en el escrito de la consulta, si bien los servicios prestados por la consultante parecen estar directamente relacionados con la práctica del deporte por personas físicas, no parece cumplirse el requisito subjetivo necesario pues, a falta de otros elementos de prueba y dada la naturaleza de sociedad mercantil de la consultante, no parece que se trate ni de una entidad de derecho público o ni una entidad privada de carácter social.

Por tanto, la consultante que tal y como se establece en el referido artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992, es el sujeto pasivo del Impuesto, y deberá repercutir a los participantes en dichos eventos deportivos el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley 37/1992.

4.- Por último, respecto de los bonos entregados a los participantes ganadores de determinadas modalidades de conducción, se asume por este Centro Directivo que los mismos son representativos de descuentos a aplicar en la adquisición de futuras experiencias de conducción por parte de los participantes.

El artículo 78, apartado uno, de la Ley del Impuesto dispone que la base imponible correspondiente a las entregas de bienes sujetas al Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas.

En virtud de lo dispuesto en el número 2º del apartado tres del citado artículo 78, no se incluirán en la base imponible del Impuesto los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Esto último es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 79, letra b), de la Directiva 2006/112/CE según el cual “no se comprenderán en la base imponible:

(...)

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del **servicio** con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

(...)”

En relación con la concesión de descuentos en el marco de sistemas de promoción de ventas, deben traerse a colación las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) de 27 de marzo de 1990, Asunto C-126/88, Boots Company, de 24 de octubre de 1996, Asunto C-317/94, Elida Gibbs y de 29 de mayo de 2001, Asunto C-86/99, Freemans plc.

En tales sentencias el Tribunal analiza la existencia de diversas transacciones en el desarrollo de las cuales se conceden ciertos tipos de descuentos en el marco de programas de fidelización de clientes.

Sobre la base de la jurisprudencia sentada por el Tribunal en las citadas sentencias este Centro directivo ya ha manifestado con anterioridad su criterio en relación con el tratamiento fiscal de este tipo de descuentos, entre otras, en sus contestaciones a consultas tributarias de 2 de diciembre del 2008 y número V2292/08 o la del 23 de septiembre de 2009 y número V2121/09. De las mismas pueden extraerse las siguientes conclusiones con incidencia sobre el objeto de la consulta planteada:

- El importe de los cupones de descuento que se entreguen en el marco de fórmulas promocionales como las citadas en el escrito de consulta no constituye más que una promesa de descuento, por lo que sólo cuando los cupones se hagan efectivos supondrán un descuento de la operación a la que se apliquen.

Es decir, que el descuento se considerará efectivamente concedido por la entidad consultante en el momento en que el participante presente el correspondiente cupón de descuento.

- Por aplicación del citado artículo 78.Tres.2º de la Ley del Impuesto, dichos descuentos no deben incluirse en la base imponible del Impuesto correspondiente a la compra en la que tales descuentos son aplicados, puesto que constituyen una reducción del precio al que normalmente se ofrece el **servicio** vendido al cliente, ya que la consultante acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar al cliente a comprar el **servicio** .

- El nominal del bono de descuento ha de entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, por lo que la base imponible del Impuesto correspondiente a la compra del bien o **servicio** a cuyo importe se aplica el descuento debe minorarse en el importe del descuento neto de Impuestos.

Esto es así puesto que, con carácter general, en este tipo de sistemas el importe del bono de descuento concedido se deduce del importe total de la contraprestación de la compra, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.

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.