



I N F O R M E

S/REF. ---

N/REF. 7254

DESTINATARIO: SR. D. MARCOS ÁLVAREZ SUSO  
SUBDIRECTOR GENERAL ORDENACIÓN LEGAL Y ASISTENCIA JURÍDICA - AGENCIA TRIBUTARIA  
C/ Infanta Mercedes, nº 37; 28071 MADRID

**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

En relación con el asunto de referencia, esta Subdirección General, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

PRIMERO.- 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), dispone que *"estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido 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/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



**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

física, facilitadas por organismos sin fin de lucro a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

SEGUNDO.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, señala que el Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte el artículo 91, apartado Uno, número 2, ordinal 8º, de la Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo reducido del 8 por ciento a *“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 no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley.”*

TERCERO.- De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo (véanse, entre otras, contestación a consultas con número de referencia V0412-06, de 8 de marzo y V1130/09, de 19 de mayo) la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, a que hace referencia el apartado PRIMERO anterior, 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.

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.

Por otro lado, para la aplicación a este tipo de servicios del tipo impositivo reducido del 8 por ciento a que hace referencia el apartado SEGUNDO anterior, será necesario que concurren los dos primeros requisitos anteriores.

De acuerdo con lo anterior, en ningún caso resultará aplicable el tipo reducido del 8 por ciento o 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.

En este sentido, se debe tener en cuenta que no todo servicio prestado con ocasión de la práctica de un deporte merece el calificativo de “servicios directamente relacionados con el deporte.” Este es el caso, entre otros, de las operaciones consistentes en el suministro de combustible y lubricante para embarcaciones, traslado de embarcaciones, electricidad y agua a embarcaciones, reparación y conservación, internaje de embarcaciones, marinería, etc.



**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

CUARTO.- Con respecto al supuesto específico objeto de consulta, esto es, el servicio de alquiler de puntos de amarre de embarcaciones o cesión del derecho de uso de amarres, el criterio mantenido por este Centro directivo ha sido el de considerar, bajo el cumplimiento de determinadas circunstancias y requisitos, tales servicios como servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física.

Sin embargo, un estudio pormenorizado de la normativa comunitaria y un análisis profundo del supuesto fáctico objeto de informe, obligan a reconsiderar dicho criterio.

Lo primero que debe observarse es que el requerimiento exigido por la normativa según el cual los servicios deben estar directamente relacionados con el deporte o la educación física, es un requisito que debe ser interpretado de forma estricta, de tal forma que la expresión "directamente relacionados" debe considerarse que se refiere a servicios que estén específicamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física y que sean un consumo indispensable para la misma.

Este principio de interpretación estricta ha sido consagrado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) en numerosas sentencias, entre las que se puede resaltar la de fecha 15 de junio de 1989, dictada en el asunto C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, en la que el Tribunal disponía, en los apartados 12 y 13 de la misma, lo siguiente:

*"12. En cuanto al alcance de las exenciones previstas de este modo, conviene recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión contra Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2655), subrayó que si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales o funcionales. En la citada sentencia, este Tribunal precisó también que el artículo 13 de la Sexta Directiva no excluía todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada.*

*13. De lo que precede resulta que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo."*

Además, debe aclararse que este criterio rige también a la hora de interpretar no sólo las exenciones sino también las disposiciones que establecen tipos impositivos reducidos puesto que estos últimos constituyen igualmente excepciones a la norma general que exige la aplicación del tipo normal del Impuesto. En efecto, en opinión del Tribunal, en su sentencia de 18 de enero de 2001, en el asunto C-83/99, Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España:



**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

“(…)

*18. Del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que la aplicación de uno o de dos tipos reducidos es una posibilidad que se ofrece a los Estados miembros como excepción al principio que exige la aplicación del tipo normal. Además, según dicha disposición, los tipos reducidos del IVA sólo pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios contemplados en el anexo H.*

*19. Pues bien, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio se han de interpretar estrictamente (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 1995, Oude Luttikhuis y otros, C-399/93, Rec. p. I-4515, apartado 23, de 12 de febrero de 1998, Comisión/España, C-92/96, Rec. p. I-505, apartado 31, y de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12).*

(…).”

Todo lo anterior significa que no puede conferirse indebidamente a los términos utilizados en la normativa del Impuesto, a la hora de establecer exenciones o la aplicación de tipos reducidos, un sentido más amplio a fin de incluir bienes o servicios que no se ajusten estrictamente a los definidos en dicha normativa.

La preceptiva interpretación estricta del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 y de la aplicación del tipo reducido del artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 8º de esta misma Ley, lleva ineludiblemente al análisis del concepto “servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física”.

Como anteriormente se indicaba, dicho concepto debe considerarse que se refiere a servicios que estén específicamente relacionados con la práctica de dichas actividades y que sean un input indispensable para el desarrollo de las mismas.

Si bien es cierto que cualquier embarcación destinada a la práctica de un deporte requiere disponer de un punto de amarre, no es menos cierto que la prestación de este servicio o la cesión del uso del mismo pueden y suelen no tener como finalidad inmediata el permitir la práctica de tal actividad, sino de otras bien distintas como pueden ser la navegación de recreo o el desarrollo de actividades económicas tales como el arrendamiento.

De ello se desprende que el arrendamiento o la cesión de uso de un punto de amarre no pueden considerarse, *stricto sensu*, como un servicio específicamente relacionado con la práctica del deporte o la educación física como tampoco pueden serlo, y así se ha indicado ya por este Centro directivo, otro tipo de operaciones tales como el suministro de combustible y lubricante para embarcaciones, traslado de embarcaciones, electricidad y agua a embarcaciones, reparación y conservación, etc, por cuanto, aun no ignorando que puedan estar relacionados con la práctica de



**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

tales actividades, no puede aseverarse que lo estén directa y específicamente como así exigen las disposiciones de aplicación objeto de análisis.

En efecto, todas las operaciones citadas, al igual que el arrendamiento o cesión de uso de puntos de amarre, son entregas de bienes o prestaciones de servicios que se ofrecen por igual y con carácter general a todo tipo de embarcaciones, con independencia de que las mismas se destinen posteriormente a la práctica de un deporte o de la educación física por parte de una persona física. Se trata, por tanto, de servicios que, lógicamente, pueden estar relacionados con la práctica de un deporte pero no lo están directa y específicamente puesto que son servicios generales prestados a todo tipo de embarcaciones.

QUINTO.- A mayor abundamiento, y por lo que respecta a la aplicación del tipo reducido, se debe señalar que la aplicación de este tipo del 8 por ciento al arrendamiento o cesión de uso de puntos de amarre no parece que tenga cabida dentro del ámbito de aplicación del artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE.

En efecto, el señalado artículo, que constituye la base legal de la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 8º de la Ley 37/1992, establece en su apartado 2 lo siguiente:

*“2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.*

*(...).”*

Por su parte, el anexo III, que establece la lista cerrada de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos a que se refiere el artículo 98 de la misma Directiva, señala en sus apartados 13 y 14 los siguientes supuestos:

*“13) Derecho de acceso a manifestaciones deportivas;*

*14) Derecho de utilizar instalaciones deportivas.”*

Del literal del citado precepto se desprenden dos conclusiones:

- En primer lugar, que el arrendamiento o la cesión de uso de puntos de amarre no pueden considerarse como un derecho de acceso a una manifestación deportiva por cuanto por acceso debemos entender el derecho a entrar, a cambio del pago de un tique o similar, en un determinado evento deportivo, mientras que el arrendamiento o cesión de tales puntos de amarre claramente queda fuera de dicha definición.



**ASUNTO:**

Tipo impositivo aplicable a los puntos de amarre en los puertos deportivos

- En segundo lugar, que el arrendamiento o la cesión de uso de puntos de amarre no pueden considerarse como un derecho de uso de unas instalaciones deportivas por cuanto dichos puntos de amarre no quedan encuadrados dentro de la definición de instalación que da la propia Real Academia Española, de acuerdo con la cual, se entiende por instalación todo recinto provisto de los medios necesarios para llevar a cabo una actividad profesional o de ocio.

Por tanto, la aplicación del tipo reducido a los servicios consistentes en el arrendamiento o cesión del derecho de uso de puntos de amarre queda literalmente fuera del ámbito objetivo de aplicación establecido por la Directiva del Impuesto.

SEXTO.- De conformidad con todo lo señalado en los apartados anteriores, este Centro directivo considera que el arrendamiento o la cesión de uso de puntos de amarre no pueden tener la consideración de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 o del tipo reducido establecido en el artículo 91.Uno.2. 8º de la misma Ley.

La no observancia del citado principio supondría rebasar el ámbito de aplicación autorizado por la Directiva 2006/112/CE.

SÉPTIMO.- En consecuencia, la cesión de punto de amarre tributará, en todo caso, al tipo general del Impuesto del 18 por ciento.

Madrid, 30 de julio de 2010  
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE  
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

Eduardo Verdún Fraile