

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA

V0028-10

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA

18/01/2010

NORMATIVA

Ley 37/1992 art. 5, 20.uno 9º, 20.uno 14, letra c), 20.dos, 91.uno2-7º

**DESCRIPCION-
HECHOS**

La entidad consultante es una asociación médica sin ánimo de lucro que va a organizar un congreso médico en el marco de sus actividades formativas, acreditado con 1,6 créditos por el Servicio Nacional de Salud. El congreso será financiado en parte por aportaciones de laboratorios que figuran en el programa del mismo como patrocinadores. La asistencia de los socios es gratuita y los no socios pagarán una cuota de 150 euros. Además de lo anterior, la entidad percibe donaciones destinadas a otra asociación sin ánimo de lucro que destinará dichos ingresos a la realización de estudios científicos y a la investigación y desarrollo sobre ciencias naturales y técnicas.

**CUESTION-
PLANTEADA**

Exención.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios o asociados de las entidades que las realicen, y con independencia de cuáles sean los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional en general o en cada operación en particular.

El artículo 5 de dicha Ley establece que, a efectos de la misma, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales aquellas definidas en el apartado dos de dicho precepto.

El artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“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.

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.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

De acuerdo con lo expuesto, se considerarán empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido quienes realicen actividades 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, teniéndose por iniciadas dichas actividades desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de las mismas.

Estos preceptos son de general aplicación y también, por tanto, a la entidad consultante, la

cual, por consiguiente, tendrá la condición de empresario o profesional a los efectos de este tributo, quedando sus operaciones, en principio, sujetas al mismo.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

(...)

9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios”.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, (Boletín Oficial del Estado del 31) en la redacción dada por el Real Decreto 296/1998 de 27 de febrero (BOE del 28), establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

En relación con lo previsto en el citado artículo 7 del Reglamento, la Resolución de 4 de marzo de 1993, de esta Dirección General (Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo), ha señalado lo siguiente:

"Las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades y, por tanto, también es distinto el planteamiento relativo al requisito del reconocimiento o autorización del Centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del Centro, mientras que otras no lo prevén en su legislación.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del Centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho Centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el Centro en cuestión, de forma que dicho Centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable”.

A efectos de lo previsto en la citada Resolución, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

El artículo 20, apartado uno, número 9º anteriormente transcrito es transposición al ordenamiento interno de los artículos 131 y 132 de la Directiva 2006-112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), que establece:

Artículo 131:

“Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible

fraude, evasión o abuso”

Capítulo 2: Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general.

Artículo 132:

“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables”.

En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del IVA, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que la realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

En consecuencia, este Centro Directivo le informa lo siguiente:

1º. En el supuesto de que la entidad consultante que presta el servicio de docencia no fuese titular de un centro calificado de educativo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según los criterios anteriormente expuestos, no sería aplicable a las operaciones realizadas por dicha entidad la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992.

2º. En el supuesto de que la mencionada entidad prestase los servicios de docencia a través de un centro calificado de educativo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios estarían exentos del Impuesto cuando las enseñanzas impartidas en el centro versasen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español, se trate de enseñanza o de formación y reciclaje profesional, con independencia de que tenga o no reconocida autorización alguna por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma donde está establecida.

En efecto, de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha de entenderse que ya no resulta de aplicación el requisito establecido en la Resolución de 4 de marzo de 1993 de esta Dirección General respecto a los centros educativos establecidos en Comunidades Autónomas que exijan autorización para la prestación de servicios educativos. Por tanto, tal como hemos señalado, los citados servicios educativos han de considerarse exentos del Impuesto con independencia de que cuenten con la autorización administrativa para su prestación en el caso de que ésta sea preceptiva.

La exención no será aplicable en este caso a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudios.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación.

De acuerdo con lo expuesto y de la información facilitada por la entidad consultante, la materia que se imparte en el congreso (hematología) forma parte de los planes de estudio del sistema educativo.

3.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 14º, letra c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido exentas del Impuesto las prestaciones de ciertos servicios, entre los que se encuentran la organización de exposiciones y manifestaciones similares, siempre que dichas prestaciones se efectúen por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, concepto este último

que se regula por el apartado dos del mismo artículo 20.

Por tanto, las exposiciones y manifestaciones similares a las que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14º, letra c) de la Ley 37/1992 que, siempre que se cumpla el requisito subjetivo que establece dicho precepto, quedarán exentas del Impuesto, son aquéllas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura entre las que pueden incluirse los congresos médicos. Por el contrario, otras exposiciones o manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo del supuesto de exención citado.

Concretamente, la exención se aplicará a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o manifestaciones culturales, o que se efectúen en el desarrollo de éstas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso y, en general, a prestaciones de servicios consistentes en exposiciones, congresos, manifestaciones y similares o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura, siempre que se presten por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, conforme se definen éstos por el apartado tres del mismo artículo 20 de la Ley 37/1992.

Por tanto, los servicios cuya retribución consiste en las cuotas de inscripción a que se refiere la consultante en su escrito, son servicios que, en cuanto se presten por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social y tengan por objeto las prestaciones que se han reseñado, están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio, en su caso, de la aplicación de la exención del artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992.

Por el contrario, esta exención no será aplicable a otras operaciones distintas de las ya señaladas y que se puedan prestar en el desarrollo de exposiciones o manifestaciones similares que se indican en el escrito de consulta, tales como el alquiler de stands a los participantes en las mismas para la promoción de sus productos o las entregas de bienes que se produzcan en su desarrollo, así como los servicios de patrocinio prestados a otras personas o entidades en la realización de actos, jornadas o publicaciones, ya que no se trata de servicios culturales.

4.- Según dispone el artículo 90, apartado uno de la misma Ley 37/1992, el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo general del 16 por 100, salvo los casos dispuestos en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la citada Ley establece que se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento a las prestaciones de servicios consistentes en la entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de dicha Ley cuando no estén exentas del Impuesto.

El artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley 37/1992 se configura como una cláusula residual respecto al supuesto de exención que regula el artículo 20, apartado uno, número 14º de la misma Ley, de forma que los servicios que se encuentren dentro del ámbito objetivo del supuesto de exención, tal y como éste se ha definido anteriormente en esta contestación, quedarán sujetos a la aplicación de un tipo impositivo reducido del 7 por ciento cuando no sean prestados por entidades de Derecho Público ni por entidades o establecimientos privados de carácter social.

En lo concerniente a exposiciones y manifestaciones similares (congresos médicos), sujetas y no exentas del Impuesto en los términos señalados, tributarán al tipo impositivo reducido en cuanto las mismas sean promovidas por personas o entidades diferentes de las que se citan en el mencionado artículo 20, apartado uno, número 14º de la Ley 37/1992 y siempre que, además, los servicios prestados sean de carácter cultural o tengan por objeto la difusión de la cultura, pero no en otro caso, es decir, se trate de los mencionados en dicho precepto.

5.- En relación con las cantidades percibidas de los patrocinadores con el compromiso de publicitar la citada ayuda en el programa del congreso, se trata de la realización por parte de la entidad consultante de prestaciones de servicios de publicidad para el denominado patrocinador, mediante la exhibición en el mencionado programa o en otros soportes del evento, de forma que dichas operaciones efectuadas por la referida Entidad estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. El tipo impositivo aplicable a dichas operaciones es el general del 16 por ciento.

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de Publicidad (BOE del 15), define en su artículo 24 el concepto de publicidad de la siguiente forma: ““El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.” Por tanto, en el contrato de patrocinio, el patrocinador aporta una ayuda económica al patrocinado a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador.

Sólo en el caso de que dichas operaciones puedan encuadrarse en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Boletín Oficial del Estado del 24 de diciembre), podría considerarse que la citada actividad desarrollada por la Entidad consultante no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 49/2002 contempla el régimen fiscal aplicable a los Convenios de colaboración empresarial en su artículo 25, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en la presente Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo, no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley. ”

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002 antes citada dispone lo siguiente:

“Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo con los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

(...)”

Si la entidad consultante se encuentra entre las comprendidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, las actividades efectuadas por la misma para los patrocinadores consistentes en la difusión de la colaboración de dichos patrocinadores en el marco de los convenios de colaboración previstos en dicha Ley mediante la utilización de su logotipo o la cesión de espacios en las actividades desarrolladas por la consultante (programa u otros soportes), no constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- En cuanto a las donaciones que la entidad consultante percibe, pero cuyo destinatario es otra asociación sin ánimo de lucro distinta de ella, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido los criterios para considerar si una operación se produce con carácter oneroso o con carácter gratuito, a través de la doctrina del vínculo directo. Así, según el TJCE (sentencias de 5-2-1981, Asunto C-154/1980 y de 3-3-1994, Asunto C-16/1993, entre otras), entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario "una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario".

En el supuesto de que la asociación destinataria de los importes que pagan los patrocinadores o donantes no realice ninguna operación para los mismos, dichos importes

no constituirán contraprestación alguna y, por tanto, no existirá tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

