

R

Referencias

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2010.01.3.2 ITP – Administración competente para determinar la no sujeción o exención de operaciones relativas a patentes.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una persona jurídica no residente, titular junto con otra entidad de la misma nacionalidad de una patente europea registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (con sede en Madrid). Recientemente, ha adquirido a la otra empresa cotitular de la patente sus derechos sobre la misma (por lo que ha pasado a ser la plena propietaria) y, además, ha cambiado su nombre. Para validar en España los cambios descritos, ha otorgado poder de representación a una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, con objeto de que sea ésta la que se encargue de realizar todas las diligencias necesarias para inscribir en la Oficina Española de Patentes y Marcas de las modificaciones operadas. En esta Oficina le han exigido al representante de la compareciente que acredite el pago, la exención o la no sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para lo que consideran suficiente con que cualquier

organismo tributario le selle la documentación aportada. Por este motivo, la compareciente se dirigió a través de su representante ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, donde se le comunicó que carece de competencia para tramitar la documentación presentada. Posteriormente, acudió ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, donde le comunicaron que debía presentar su solicitud ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, por encontrarse en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad a la que ha otorgado poder para tramitar los cambios expuestos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber qué Administración es la competente para certificar que la operación por la que se pregunta se encuentra exenta o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o para gestionar su exacción.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo

(Concierto), en cuyo artículo 31, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establece que: “La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos: (...) 2. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal. (...) 6. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos”.

En lo que hace referencia al domicilio fiscal de las personas jurídicas en este ámbito, el artículo 43 de este mismo Concierto indica que: “(...) Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco. b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. d) Las sociedades

civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado. (...)”.

Por otra parte, resulta asimismo de aplicación la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), en cuyo artículo 1 se recoge que: “1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará: 1º. Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2º. Las operaciones societarias. 3º. Los actos jurídicos documentados. 2. En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”.

El artículo 7 de esta NFITPAJD regula el hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al disponer que: “1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...) 2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: (...) b) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil o en disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, y en especial de la transmisión por título gratuito de un caserío con sus pertenecidos regulada en el Derecho Civil Foral del País Vasco. (...) 5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En los supuestos a los que se refiere esta letra, no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las entregas de los demás bienes y derechos distintos de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial".

En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados correspondiente a los documentos notariales, el artículo 26 de la misma NFITPAJD señala que: "Estarán sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 29". A lo que el artículo 29 de esta NFITPAJD añade que: "1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 0,15 euros por folio. Las copias simples no estarán sujetas al Impuesto. 2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en la Oficina Española de Patentes y Marcas, en los Registros de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes o en los Registros de Bienes Muebles, y no sujetos al Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Norma Foral, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo y mediante la utilización de efectos timbrados, tributarán las copias de las actas de protesto".

De conformidad con todo lo anterior, sin entrar a prejuzgar el fondo de la cuestión, la operación por la que se pregunta podría, en principio, quedar sujeta bien a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, o bien a la cuota gradual correspondiente a los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (lógicamente, siempre y cuando se den las condiciones y requisitos legalmente exigidos para ello).

No obstante, para analizar si corresponde a esta Hacienda Foral de Bizkaia pronunciarse sobre la tributación de la referida operación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 31 y 43 del Concierto, arriba transcritos, así como lo regulado en el artículo 6 de la NFITPAJD, de conformidad con el cual: "Uno. La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: A) Transmisiones Patrimoniales: (...) 2.º En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosas de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Bizkaia y, siendo persona jurídica, tenga en este territorio su domicilio fiscal. (...) C) Actos Jurídicos Documentados: 1.º En las escrituras, actas y testimonios notariales cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vizcaíno. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en Bizkaia el Registro en el que deba pro-

cederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos. (...). Dos. A efectos de lo dispuesto en el presente artículo: (...) E) Se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en Bizkaia, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Bizkaia un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. F) Se entenderá que los establecimientos permanentes tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en este territorio. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, aplicando el criterio indicado en el último párrafo la letra E anterior. (...)."

De donde se deduce que esta Hacienda Foral de Bizkaia no tiene competencia para pronunciarse sobre la sujeción de la operación objeto de consulta ni a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, ambas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En lo que hace referencia al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, porque la entidad adquirente del porcentaje de propiedad sobre la patente que se cede no tiene su domicilio fiscal en Bizkaia, según los criterios establecidos en el artículo 43 del Concierto y en el artículo 6 de la NFITPAJD. Y en relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, porque el Registro en el que se desea inscribir esta

operación (la Oficina Española de Patentes y Marcas) no se encuentra ubicado en Bizkaia.

Por último, en el escrito presentado se manifiesta que, en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, le comunicaron a la consultante que debía presentar su solicitud ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, por encontrarse en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad a la que ha otorgado poder para tramitar la inscripción en la Oficina Española de Patentes y Marcas de la cesión de derechos por la que pregunta.

Sobre este particular, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en su artículo 46 regula la obligación de las personas o entidades no residentes de nombrar, en determinadas situaciones, un representante fiscal para sus relaciones con la Administración tributaria. Así, en dicho precepto se recoge que: "A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en territorio español, deberán designar un representante con domicilio en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando operen en dicho territorio a través de establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale".

A lo que el artículo 47 de la misma NFGT añade que: "1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. 2. El domicilio fiscal será: (...) c) Para las personas o entidades no residentes en territorio español, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio

será el del representante al que se refiere el artículo 46 de esta Norma Foral. Para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios. (...)”.

No obstante, de cara a determinar el domicilio fiscal de la entidad no residente a los efectos que nos ocupan, de reparto de competencias entre la Administración de territorio común y la Administración de territorio foral, deben tenerse en cuenta dos precisiones. Primera, y fundamental, que la normativa aplicable para realizar este reparto de competencias es únicamente el Concierto Económico, donde no se establece que el domicilio fiscal de las entidades no residentes sea el de su representante fiscal a efectos de relaciones con la Administración tributaria. Lo cual es perfectamente lógico, toda vez que la obligación de nombrar el representante fiscal a que se refiere el artículo 46 de la NFGT es consecuencia de que exista una previa relación con la Administración tributaria vizcaína (y no la causa de esta relación). Por lo que no puede ser éste un criterio que se emplee de cara a delimitar las competencias de las distintas Administraciones con capacidad tributaria. Más aún teniendo en cuenta que cada una de estas Administraciones exigirá al no residente que nombre un representante con domicilio en su territorio, de cara a las relaciones fiscales que existan entre ambas partes. Y segunda, porque el representante designado por la consultante es un representante voluntario, nombrado por ella para realizar los trámites necesarios de cara a inscribir la operación por la que pregunta en la Oficina Española de Patentes y Marcas. De modo que ni siquiera se trata del representante que obligatoriamente deben nombrar los no residentes para sus relaciones con la Administración tributaria vizcaína en los tres supuestos establecidos en el artículo 46 de la NFGT. A saber: a) cuando actúen mediante establecimiento permanente radicado en Bizkaia; b) cuando una norma tributaria así lo establezca (la

NFITPAJD nada exige al respecto); o c) cuando por las características de la operación así lo requiera la Administración Tributaria (no es el caso).

De forma que no cabe considerar que la Hacienda Foral de Bizkaia tenga competencia para pronunciarse sobre la sujeción de la operación objeto de consulta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ni, en su caso, para exaccionar el gravamen que pudiera corresponder), por el mero hecho de que la entidad que ha adquirido la patente haya otorgado a una sociedad vizcaína poder para realizar en su nombre los trámites necesarios de cara inscribir esta adquisición en la Oficina Española de Patentes y Marcas.

CONSULTA 2010.03.3.1 - Tributo sobre el juego.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante, según se recoge en los estatutos aportados, es una asociación sin ánimo de lucro que tiene como fines “la conservación de los vehículos clásicos e históricos mediante diversas actividades, salidas culturales con este tipo de vehículos, fomentar la afición a dicho tipo de vehículos”.

Dicha asociación va a organizar una rifa de un vehículo clásico SEAT 124 en junio de 2010 con ocasión de la III Feria de Vehículos Clásicos de Vitoria-Gasteiz y que, según manifiestan, está valorado en 1.500 €, para lo que se emitirán 3.500 boletos a un precio de 2,5 €/unidad y se realizará un sorteo ante notario.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la rifa podría encuadrarse dentro de los supuestos

de exención recogidos en el artículo 4 de la Norma Foral 5/2005, del Tributo sobre el Juego.

CONTESTACIÓN

En primer lugar teniendo en cuenta que, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Álava, constituye el hecho imponible del mismo la autorización, organización o celebración de actividades de juego, previamente la consultante deberá haber obtenido la autorización para la celebración de dicha actividad de juego por parte de la Administración competente, en este caso, por el Departamento de Juegos y Espectáculos del Gobierno Vasco.

En cuanto a la posible exención hay que considerar que de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la citada disposición *“Estará exenta del Tributo sobre el Juego la celebración de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias siguientes:*

- a) *Las que organicen entidades sin fines de lucro que cumplan los siguientes requisitos:*
 - *Que persigan fines de interés general, en los términos previstos en el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.*
 - *Que destinen el importe total obtenido a la realización de los citados fines.*
 - *Que el importe total de los premios sea inferior a 6.000 euros.*
- b) *Las que organice la Asociación de Ayuda en Carretera (DYA) de Álava.*

c) *Aquellas cuya titularidad se reserve o esté atribuida a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

d) *Las tómbolas organizadas por días, con ocasión de mercados, ferias o fiestas.”*

Del precepto transcrito resulta evidente que ni la contemplada en el apartado b) ni c) son de aplicación. Con respecto a la del apartado d) tampoco parece que pueda ser de aplicación, puesto que todo indica que la actividad de juego que pretende organizar la consultante responde al concepto de rifa, y no al de tómbola, según las definiciones establecidas en los artículos 8 y 9 del Decreto Foral 277/1996, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Catálogo de Juegos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aunque en todo caso la calificación de una modalidad de juego u otra la realizará el Departamento de Juegos y Espectáculos del Gobierno Vasco en la autorización que emita.

Con respecto a la aplicación de la exención del apartado a) ha de tenerse en cuenta que según el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, se considerarán fines de interés general, *“entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la*

información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico”.

El Tribunal Supremo en sentencia de 2 de diciembre de 2004 señala que las sociedades cuyos objetivos sean de naturaleza recreativa son también indudablemente cívicas y que el carácter cívico de la Asociación no desaparece por el hecho de que sean socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues esa es una nota consustancial a todas y por ello no extingue el beneficio general que la sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen.

En consecuencia, teniendo en consideración que conforme a la citada doctrina del Tribunal Supremo los fines de la asociación consultante son de interés general en los términos establecidos por el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que dicha entidad carece de ánimo de lucro, que el valor del premio, según manifiestan, no supera los 6.000 € y siempre que lo recaudado por la venta de boletos se destine a la realización de los fines contemplados en los estatutos de la asociación, la autorización del sorteo estará sujeta y exenta del Tributo sobre el Juego.

CONSULTA 2010.03.3.2 IVA – Aplicación de la exención del artículo 20.Uno.13º y tipo impositivo aplicable a determinadas operaciones realizadas por una sociedad explotadora de un puerto deportivo.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es usuario de un puerto deportivo, explotado por una sociedad pública adscrita al Depar-

tamento de Transportes y Obras Públicas del Gobierno Vasco, que presta los siguientes servicios, tanto a personas físicas como jurídicas: 1) arrendamientos de amarres, pañoles y locales; 2) cesión de derechos de uso de amarres; 3) estancias en la zona de seco; 4) invernaje, y reparaciones y conservación; 5) suministro de combustibles y lubricantes para embarcaciones; 6) suministro de electricidad y agua a los locales arrendados; 7) traslado de embarcaciones, varadero, marinería y grúa para varado y botadura; 8) tasas portuarias, de señalización marítima, y de embarcaciones deportivas y recreo; 9) preparación y puesta a punto de embarcaciones; 10) repercusión de gastos de personal, vigilancia, seguros y mantenimientos; y 11) venta de hielo a los usuarios del puerto deportivo.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) Si las operaciones citadas se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 Uno 13º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) En caso negativo, cuál es el tipo de gravamen correspondiente a dichas operaciones.

CONTESTACIÓN

En relación con las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo artículo 20 se indica que: “Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...) 13. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o enti-

dad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados 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. (...) Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos: 1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2. 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. 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 y 13 de este artículo. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Norma Foral, fundamentan la exención”.

De conformidad con todo lo anterior, sólo cabría plantearse la posibilidad de aplicar la exención regulada en el artículo 20 Uno 13 de la NFIVA sobre las operaciones objeto de consulta en el supuesto de que la sociedad que las lleva a cabo ostentara la condición de entidad o establecimiento privado de

carácter social, de acuerdo con lo señalado en el apartado Tres de ese mismo artículo. Condición ésta que no puede ser reconocida a las sociedades mercantiles. Por ello, en un supuesto como el planteado, de servicios prestados por una sociedad anónima, no pueden entenderse cumplidos los requisitos establecidos en los apartados Uno 13º y Tres del artículo 20 de la NFIVA para la aplicación de la exención por la que se pregunta.

Por su parte, el artículo 90 de la misma NFIVA establece que: “Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 16 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente (...)”. A los efectos que aquí interesan, el artículo 91 Uno.2.8º de la repetida NFIVA dispone que: “Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...) 8.º 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 13 de esta Norma Foral. (...)”.

Consecuentemente, tributan al tipo reducido del 7% los servicios no exentos prestados a personas que practiquen el deporte o la educación física, en la medida en que se encuentren relacionados con dichas actividades, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. Por lo que cabe concluir que este tipo reducido únicamente resulta aplicable: 1º) a las operaciones que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios (no a las que deban calificarse como entrega de bienes); y 2º) que, además, estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se

realicen. De modo que este tipo reducido no resulta aplicable a los servicios que no se presten directamente a personas físicas, ni a aquéllos que no estén directamente relacionados con el ejercicio del deporte, aun cuando contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de estas actividades.

Los conceptos de entrega de bienes y de prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentran regulados en los artículos 8 y 11 de la NFIVA. Así, en el primero de ellos se recoge que: *“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. (...)”*. Mientras que en el segundo de los artículos citados se prevé que: *“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes. (...) 8. Los transportes. (...) 13. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas. (...)”*. De donde se deduce que, entre otros, tienen la consideración de prestaciones de servicios las cesiones de uso de los amarres.

En la medida en que, como ya se ha indicado más arriba, el tipo reducido objeto de consulta se aplica con independencia de quién sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice el servicio, a estos efectos debe tomarse en consideración el destinatario efectivo o material de la prestación (que deberá

ser siempre una persona física que practique el deporte), y no tanto la persona o entidad que sea la destinataria formal o legal del servicio.

De manera que tributan al tipo reducido del 7 por 100 los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física prestados materialmente a personas físicas, con independencia de que la contraprestación por los mismos sea satisfecha por la propia persona física, o por un tercero, persona física o jurídica.

Asimismo, cabe concluir que las prestaciones de servicios relativas a deportes que se practiquen a través de agrupaciones o estructuras organizativas establecidas por personas jurídicas, asociaciones o clubes deportivos podrán beneficiarse, en principio, de la aplicación del tipo reducido por el que se pregunta, siempre que estén directamente relacionadas con la práctica de dichos deportes, sean indispensables para su realización, y sus destinatarios efectivos sean las personas físicas que realicen los citados deportes.

En lo que se refiere las tasas portuarias, de señalización marítima y de embarcaciones deportivas y de recreo, en la medida en que no se identifican ni describen en el escrito de consulta, únicamente puede contestarse de forma genérica. Así, con respecto a estas partidas, el artículo 7 de la NFIVA determina que: *“No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación*

se relacionan: (...) d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9º siguiente. (...) 9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes: a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. (...) d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario”.

De forma que se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, los servicios portuarios y las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto el derecho a utilizar el dominio público portuario, con independencia de que la contraprestación exigida por estos conceptos tenga la naturaleza jurídica de tasa. Asimismo, también se encuentran sujetas al Impuesto las operaciones que efectúen los entes públicos a través de empresas mercantiles a las que se autorice a percibir las correspondientes tasas en contraprestación de sus servicios.

Por ello, si las tasas por las que se pregunta remuneran la prestación de servicios portuarios o la utilización del dominio público marítimo, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso. Lo cual ocurrirá, por ejemplo, en el supuesto de que se trate de tasas que sometan a gravamen el uso, por las embarcaciones deportivas y de recreo, de las aguas del puerto y de las obras e instalaciones existentes en el mismo. No obstante, estos servicios podrán acogerse a la exención regulada en el artículo 20 Uno.1 3º de la NFIVA, siempre: 1) que estén directamente relacionados con la práctica del deporte; 2) que sus destinatarios materiales sean las personas físicas que realicen el deporte, con independencia de que las tasas se expidan a nombre de otras personas o entidades; y 3) que quien preste estos servicios

sea la Administración pública de la que depende la sociedad que explota los puertos deportivos (lo que únicamente podrá entenderse cumplido cuando esta sociedad actúe como mero recaudador de las tasas, en nombre y por cuenta de dicha Administración pública).

Finalmente, el artículo 91.Uno.1.4º de la NFIVA, establece que: “Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 4º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido. (...)”.

Como conclusión de todo lo anterior, esta Dirección General entiende, en primer lugar, que están exentos los servicios prestados por los puertos deportivos a las 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: a) tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas; y b) que quien realice la prestación sea una entidad de derecho público, una federación deportiva, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español, o una entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social. Como ya se ha indicado más arriba las sociedades mercantiles no cumplen los requisitos subjetivos exigibles para la aplicación de la exención.

En segundo lugar, tributan al tipo reducido del 7 por 100 los servicios no exentos directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física que se presten materialmente a personas físicas, con independencia de quién sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. Consecuentemente, resulta de aplicación este tipo reducido a las siguientes operaciones:

- Alquiler de amarres a personas físicas y per-

sonas jurídicas, que cumplan las condiciones señaladas anteriormente.

- Arrendamiento de pañoles a personas físicas y personas jurídicas, en las mismas condiciones.
- Alquiler de amarres a empresas cuya actividad sea impartir cursos de vela, cumpliendo las mismas condiciones.
- Cesión de derechos de uso de amarres a personas físicas y personas jurídicas, que corresponde a los importes satisfechos por los titulares para adquirir el derecho de uso preferente de amarre de su embarcación en uno de los puestos de atraque en los pantalanes del puerto deportivo durante el periodo de concesión, en cuanto que esta operación tiene la consideración de prestación de servicios, a tenor de lo señalado en el artículo 11.dos.3º de la NFIVA.
- Estadías en la zona de seco de embarcaciones propiedad de personas físicas y personas jurídicas, en las condiciones señaladas anteriormente.

También tributan al tipo reducido del 7 por 100 las ventas de hielo a los usuarios del puerto deportivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.uno.1.4º de la NFIVA.

Por último, tributan al tipo general del 16 por 100 las entregas de bienes, los servicios que no se presten directamente a personas físicas, así como aquéllos otros que no se encuentren directamente relacionados con las actividades deportivas de éstas (o que sólo contribuyan a la práctica del deporte de una manera indirecta o mediata). En concreto, se aplicará este tipo general a las siguientes operaciones objeto de consulta:

- Arrendamiento de locales.
- Alquiler de amarres a empresas cuya actividad sea el charter de embarcaciones.
- Suministro de combustible y lubricantes para embarcaciones.
- Servicio de traslado de embarcaciones.
- Servicio de parking, correspondiente a los servicios de estacionamiento de vehículos en el aparcamiento.
- Servicio de varadero, entendiéndose por tal las operaciones de reparación y conservación (taller, pintura, conservación del casco) de los barcos que se encuentran en el dique seco, y no la mera estancia de las embarcaciones en esta zona.
- Suministro de electricidad y agua a embarcaciones, entendiéndose como tal el servicio de acceso a dichos suministros a las embarcaciones a través de tomas en los muelles, siempre que las facturas vengan a nombre del puerto deportivo, y, por lo tanto, no puedan considerarse un suplido.
- Suministro de electricidad y agua a locales arrendados (alquiler o arrendamiento de industria), siempre que las facturas vengan a nombre del puerto deportivo, y por lo tanto no puedan considerarse un suplido.
- Ingresos por preparación y puesta a punto de embarcaciones.
- Repercusión de gastos (personal, vigilancia, seguros, mantenimientos, etc.).
- Servicios de grúa para varado y botado

de embarcaciones tanto de personas físicas como personas jurídicas.

- Invernaje de embarcaciones, entendiéndose igualmente que dicha denominación corresponde a los servicios de mantenimiento y preparación de las embarcaciones para pasar el

invierno inactivo, sea en tierra o en el agua, y no a la mera estancia de las embarcaciones en seco.

- Servicios de marinería. Servicios prestados por el personal de marinería del puerto a embarcaciones amarradas en el puerto deportivo.