



MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**CONSULTA VINCULANTE**

Referencia: AF1138-12  
Nº CONSULTA:  
Nº REGISTRO: 09844-12  
SUBDIRECCIÓN: 04

**CONSULTANTE**  
(nombre o razón social)

(domicilio)

**CONCEPTO IMPOSITIVO**  
IVA-Tipo impositivo

**NORMATIVA**  
Ley 37/1992 art. 90 y 91-

**DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:**

La consultante es una federación de empresas hoteleras que ofrecen a sus clientes la contratación de un paquete turístico que además del alojamiento hotelero les permite el acceso a instalaciones deportivas anexas como campos de golf o piscinas.

**CUESTIÓN PLANTEADA:**

1º Tipo impositivo aplicable a las operaciones.



Nº REGISTRO: 09844-12

2

## CONTESTACIÓN:

1.- El artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de diciembre), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que:

*"El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente."*

Por su parte, el artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 2º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado tres, del Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre de 2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

*"2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario."*

*Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos."*

Este supuesto de tributación reducida, por lo que a los servicios de hostelería, acampamento y balneario se refiere, constituye la transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, puesto en relación con el anexo III de la misma, según el cual:

*"1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos."*

*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 de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos a que se refiere el citado artículo 98, incluye en su categoría 12 los siguientes servicios:

*"12) Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas;"*

Con respecto a lo anterior, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de esta Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), dispone, en extracto, lo siguiente:



Nº REGISTRO: 09844-12

3

"(...)

### *3.º Tipo impositivo aplicable a los servicios mixtos de hostelería.*

*El mismo criterio de acomodo a la Directiva comunitaria ha determinado la nueva redacción del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley del Impuesto, en la que la interpretación literal de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012, a los servicios de hostelería, acampamento, balneario y de restaurantes, exige excepcionar de la aplicación de dicho tipo a los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y análogos, que a partir de dicha fecha pasan a tributar al tipo general del 21 por ciento.*

*La aplicación del tipo general requiere que se trate, en todo caso, de un servicio mixto de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesoria al principal de hostelería. A tales efectos, se considera como actividad accesoria aquella que no se percibe por sus destinatarios como claramente diferenciada de los servicios de hostelería, es decir, que viene a complementar la realización de la actividad principal de hostelería, sin que constituya una finalidad en sí misma que la califique como una actividad autónoma de la principal.*

*Es importante señalar que dentro de estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.*

*La aplicación del tipo general se realiza con independencia de la circunstancia de que en las facturas expedidas para documentar las operaciones o para justificar el acceso a los locales se diferencie el precio de los servicios de espectáculo, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile o servicios análogos, y el de los alimentos y bebidas que se ofrezcan en los mismos.*

*A tales efectos, carece de relevancia el carácter voluntario u obligatorio de la asistencia del cliente a los espectáculos o del consumo por este de alimentos y bebidas.*

*Asimismo, la aplicación del tipo general es independiente de la forma de acceso a los locales y pago de las consumiciones (compra de entrada que incluye consumición, con precio diferente según sea con o sin alcohol, tique de consumición canjeable en la barra al consumir y pago al salir, entrada gratuita y pago al tiempo de cada consumición, entrega de una tarjeta monedero a cambio de una percepción dineraria, de la que se irá descontando el importe de las consumiciones, etc.), ya que los servicios prestados en los mismos están dentro de las prestaciones a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley 37/1992.*

(...)."

2.- Por otra parte, la nueva regulación del referido artículo 91 de la Ley 37/1992 ha suprimido la aplicación del tipo impositivo reducido a una serie de prestaciones de servicios, entre otros la prestación de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, la



Nº REGISTRO: 09844-12

4

cual, se aplicaba siempre que tales servicios estuvieran directamente relacionados con dichas prácticas y no resultara aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13 de la Ley 37/1992.

Con respecto a lo anterior, la citada Resolución de 2 de agosto de 2012, de esta Dirección General de Tributos, dispone lo siguiente:

"(...)

*"5º Tipo impositivo aplicable a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.*

*A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del Impuesto los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, excluidos aquellos a los que les resulte aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley.*

*Por tanto, pasarán a tributar al tipo general a partir de dicha fecha, cuando no se trate de servicios exentos, entre otros:*

*– los servicios prestados por club náuticos, escuela de vela, actividades relacionadas con deportes de aventura (senderismo, escalada, cañones, «rafting», «trekking», «puenting» y actividades similares), boleras, hípica, las cuotas de acceso a los gimnasios, etc.,*

*– el uso de pistas, campos e instalaciones deportivas: uso de campo de golf, pistas de tenis, «squash» y paddle, piscinas, pistas de atletismo, etc.,*

*– las clases para la práctica del deporte o la educación física: las clases de golf, tenis, paddle, esquí, aeróbic, yoga, «pilates», taichi, artes marciales, «spinning», esgrima, ajedrez, etc.,*

*– el alquiler de equipos y material para la práctica deportiva: el alquiler de tablas de esquí, snowboard y botas, raquetas, equipos de submarinismo, bolsas de palos, bolas y coches eléctricos para el desplazamiento por los campos de golf, etc.*

(...).".

3.- Por otra parte, de la información suministrada en el escrito de consulta, no puede conocerse con el debido detalle las características del "paquete" que comercializan las empresas asociadas a la consultante en relación con otras modalidades de servicios de alojamiento que los mismos establecimientos hoteleros pueden ofrecer a sus clientes.

De esta forma, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento facilitado por establecimientos hoteleros cuando por el pago del alojamiento, sin coste adicional, los clientes quedan facultados a utilizar instalaciones deportivas, como campos de golf o piscinas, siempre que, el uso de las instalaciones deportivas tenga carácter accesorio al servicio de alojamiento al ser ofrecido conjuntamente con el mismo y sin que ello conlleve un incremento del precio de dichos



Nº REGISTRO: 09844-12

5

servicios de alojamiento y se ofrezcan con independencia de que sean utilizados o no por su destinatario.

No obstante lo anterior, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios mixtos de hostelería, tales como un "paquete" que ofrezca a sus clientes conjuntamente servicios de alojamiento y la utilización de instalaciones deportivas como campos de golf o piscinas en condiciones distintas a las señaladas en el párrafo anterior. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de hostelería y el derivado de los días de derecho a la utilización de los instalaciones deportivas. A estos efectos, será irrelevante que el titular del paquete utilice o no los servicios contratados en el paquete.

Por último, en el caso de que el servicio consistente en la utilización de las instalaciones deportivas como campos de golf o piscinas no constituya una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facture de forma independiente de los mismos, tributarán al tipo general del 21 por ciento.

4.- 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.

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.  
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS  
SALIDA



Nº de Registro: 004430-13  
Nº Consulta/Informe V1720-13  
Fecha: 27/05/2013

Madrid, 22 de mayo de 2013  
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS  
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)  
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE IMPUESTOS  
SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo