

Impuesto sobre el Valor Añadido

Exenciones

Fecha:

01.02.2018

Referencia

IVA.Club deportivo de gimnasia rítmica. Venta de material deportivo. Exención de las clases impartidas.

Normativa

Arts. 4, 5, 9, 20.Uno. 8º, 9º, 12º, 13º, 78, 79, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 101, 102, 103, 104, 105 y 106 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.

Arts. 6 y 28 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Art. 4, 5, 8, 9 y 17 Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero.

Arts. 12, 32, 38 y 126 de la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre.

Art. 1, 2,5, 6 del Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo.

Art. 4 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 120/2010, de 16 de noviembre.

Arts. 17 y 22 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una persona física que, según indica, va a constituir un club de gimnasia rítmica, integrado por socios, el cual impartirá clases de dicha disciplina deportiva a niñas que no serán socias del mismo. Los ingresos que obtendrá el club procederán: a) de las cuotas de los socios; b) del importe correspondiente a las clases; y c) de la venta de material deportivo.

Desea conocer:

- 1) Si las actividades a desarrollar por parte del club deportivo que pretende constituir (por las que percibirá los ingresos mencionados) estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) En su caso, la tributación correspondiente al citado club deportivo en el ámbito de otros Impuestos.

RESPUESTA

En lo que respecta a las cuestiones planteadas, relativas, todas ellas, a la tributación de un club de gimnasia rítmica, debe indicarse, en primer lugar, que el artículo 9 de la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, regula las clases de entidades deportivas, estableciendo que: "A los efectos de la presente ley, las entidades deportivas se clasifican en clubes deportivos, agrupaciones deportivas, sociedades anónimas deportivas, federaciones deportivas y la Unión de Federaciones Deportivas Vascas".

A lo que el artículo 10 de la misma Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, añade que: "Las denominaciones de club deportivo, agrupación deportiva y federación deportiva quedan reservadas exclusivamente a las entidades que con tal denominación se regulan en la presente ley. Queda prohibida cualquier denominación idéntica o análoga que pueda inducir a confusión".

Mientras que, por su parte, el artículo 11 de la repetida Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, recoge que: "1. A los efectos de la presente ley, se consideran clubes deportivos las asociaciones privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica, integradas por personas físicas o jurídicas, que tengan por objeto la promoción o la práctica de una o varias modalidades deportivas, participen o no en competiciones oficiales. 2. Los clubes deportivos se regirán en todas las cuestiones relativas a la constitución, inscripción, extinción, organización y funcionamiento por las normas de la presente ley y disposiciones que la desarrollen, por sus estatutos y reglamentos y por los acuerdos válidamente adoptados por sus

órganos. 3. Serán aplicables a los clubes los estatutos y reglamentos de las federaciones deportivas a las que estuviesen adscritos. 4. Los estatutos de los clubes deportivos, que deberán regular los extremos que reglamentariamente se determinen, configuran su estructura interna y régimen de funcionamiento de acuerdo con principios democráticos y representativos y establecerán la elección de todos los órganos de representación y administración mediante sufragio libre, directo, igual y secreto de todas las personas asociadas. 5. Los clubes deportivos adquieren personalidad jurídica desde su constitución, y la inscripción registral simplemente comportará su reconocimiento oficial a los efectos de esta ley".

Este precepto se encuentra desarrollado en el Decreto 163/2010, de 22 de junio, de clubes deportivos y agrupaciones deportivas, cuyo artículo 2 especifica que: "1. Son clubes deportivos las asociaciones privadas, con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro, integradas por personas físicas o jurídicas, cuyo objeto sea el fomento y la práctica de una o varias modalidades deportivas, participen o no en competiciones deportivas. (...)".

Por último, el artículo 4 del citado Decreto 163/2010, de 22 de junio, de clubes deportivos y agrupaciones deportivas, prevé que: "1. Los clubes deportivos y las agrupaciones deportivas se registrarán en todas las cuestiones relativas a la constitución, inscripción, modificación, extinción, organización y funcionamiento, por la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, por las normas del presente Decreto y demás disposiciones de desarrollo de la Ley, por sus Estatutos y Reglamento específicos y por los acuerdos válidamente adoptados por sus órganos. Los clubes deportivos se registrarán, en lo no dispuesto expresamente en dichas disposiciones deportivas, por la normativa general en materia de asociaciones. (...) 3. Los clubes deportivos y agrupaciones deportivas objeto del presente Decreto serán objeto de protección y apoyo por parte de las Administraciones del País Vasco dentro del ámbito de sus respectivas competencias, siempre que ajusten su actuación al ordenamiento jurídico".

De conformidad con todo lo anterior, cabe concluir que los clubes deportivos son asociaciones privadas sin ánimo de lucro, cuyo objeto consiste en la promoción de una o varias modalidades deportivas, o en la práctica de las mismas por sus miembros o asociados, participen o no en competiciones oficiales, que se regulan por lo dispuesto en la legislación específica dictada en materia de deportes, por sus Estatutos y Reglamentos, por los acuerdos que adopten válidamente sus órganos, y subsidiariamente, por la normativa general aplicable en materia de asociaciones.

1) Una vez aclarado lo anterior, en lo que afecta a la primera pregunta formulada, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, procede analizar si el club por el que se pregunta estará sujeto a dicho Impuesto, y, en caso afirmativo, si podrá beneficiarse de alguna exención, así como cuál será el tipo de gravamen que, eventualmente, corresponda a sus operaciones.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En lo que hace referencia a la sujeción del club deportivo al Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta de aplicación el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual: "Uno. 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. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. (...) Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. (...)".

Por su parte, el artículo 5 de la misma NFIVA declara que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. 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. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) 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. (...) Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Adicionalmente, el artículo 8 de la NFIVA determina 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. (...)". Mientras que el artículo 11 de la repetida NFIVA recoge 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. (...)".

Estas reglas son de aplicación general a todas las personas o entidades, incluidas las asociaciones sin ánimo de lucro como aquélla por la que se pregunta (un club deportivo), quienes ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su

responsabilidad, con objeto de desarrollar actividades empresariales (sean de fabricación, comercio, prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes y/o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse, incluso aun cuando las lleven a cabo en favor de sus propios miembros o asociados.

De modo que las entidades sin ánimo de lucro (como el club por el que se pregunta) no ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las actividades que desarrollen íntegramente a título gratuito, es decir, sin recibir ninguna contraprestación a cambio, con respecto a las cuales actúan como consumidores finales. No obstante, sí tienen la repetida consideración de empresarios en lo que afecta a las actividades que lleven a cabo a título oneroso (las cuales, por lo tanto, quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido).

A este respecto, ha de tenerse en cuenta que no cabe afirmar que unas determinadas actividades se realizan a título exclusivamente lucrativo cuando se percibe, por y para su realización, subvenciones vinculadas al precio de las mismas, o cualquier otra contraprestación, con independencia de la denominación que se le dé, y de quién sea el pagador (que puede ser el destinatario material de los bienes y/o servicios de que se trate, o un tercero).

Uno de los problemas que plantea la tributación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido de las aportaciones a entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general consiste en delimitar los casos en los que éstas realizan operaciones sujetas a dicho Impuesto de aquellos otros en los que no.

En concreto, sobre este particular, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene indicando que los elementos esenciales del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido son la existencia de un consumo gravable, propio o de terceros (Sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996, Asunto C215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, entre otras) y la onerosidad.

En lo que afecta a la existencia de un consumo gravable, según la jurisprudencia del TJUE, procede entender que no tienen la consideración de prestaciones de servicios las operaciones que no otorgan ninguna ventaja a destinatarios identificables, que permita calificarlos como consumidores de servicios.

De otro lado, en lo que hace referencia a la realización de actividades a título oneroso, el TJUE señala que las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el que se ha pactado un precio o contravalor. De modo que no existe base imponible ni, por lo tanto, sujeción al Impuesto, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste, exclusivamente, en realizar operaciones sin contraprestación directa.

En consecuencia, siguiendo al TJUE, una prestación de servicios solo se entiende realizada "a título oneroso", y, por lo tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por el que efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Particularmente, en este contexto, el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el concepto de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido por él.

Así, por ejemplo, en lo que aquí interesa, en su Sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto Kennemer Golf & Country Club, C-174/00), el TJUE admitió expresamente que las cuotas anuales que abonan los miembros de los clubes y asociaciones deportivas pueden constituir la contraprestación de los servicios que prestan dichos clubes y asociaciones a los referidos miembros, incluso aun cuando estos últimos no lleguen a hacer uso efectivo de los servicios en cuestión.

Adicionalmente, como ya se ha indicado más arriba, la contraprestación de los servicios gravados puede ser abonada por el destinatario material de los mismos, o por un tercero, siempre y cuando exista un vínculo directo entre una y otros, tal y como estableció el TJUE, por ejemplo, en su Sentencia de 27 de marzo de 2014 (Asunto Le Rayon d'Or SARL, C-151/13).

Consecuentemente, el artículo 78 de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el pasado 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, y especifica: 1) que las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas forman parte de la citada contraprestación; y 2) que no tienen esta consideración, de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, ni integran, en ningún caso, el importe de la contraprestación, entre otras, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que realicen las Administraciones públicas para financiar actividades de interés general, cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

En el escrito de consulta se indica que el club deportivo objeto de la misma obtendrá ingresos, fundamentalmente, por tres conceptos: a) por la impartición de clases de gimnasia rítmica a niñas que no serán socias; b) por la venta de ropa y de material deportivo; y c) por las cuotas de los socios.

En lo que respecta a los dos primeros conceptos (impartición de clases y venta de ropa y de material deportivo), estaremos, en todo caso, ante operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, al suponer la ordenación por cuenta del club de medios materiales y/o personales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de realizar entregas de

bienes y/o prestaciones de servicios a título oneroso (en las que existirá un consumo gravable y una relación directa con la contraprestación recibida a cambio), asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Sin embargo, en el escrito presentado no se aporta ninguna información acerca de las cuotas que abonarán los socios del club, de modo que no puede concretarse si las mismas constituirán la contraprestación de algún servicio, o no (de utilización de instalaciones deportivas, de entrenamiento, de acceso a espectáculos deportivos, de financiación de los servicios prestados a las gimnastas del club, etc.).

Concretamente, sobre este particular, únicamente se afirma que las niñas que recibirán las clases de gimnasia rítmica no serán socias del club, pero no se indica nada acerca de la identidad o condición de los socios del mismo, ni sobre si recibirán algún servicio, actual o futuro, a cambio del pago de sus cuotas (de la totalidad, o de parte de ellas).

De conformidad con todo lo indicado hasta ahora, esta Dirección General entiende que las cuotas que abonan los miembros de las asociaciones sin ánimo de lucro, como la que es objeto de consulta, no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando no retribuyen directamente ninguna entrega de bienes, ni ninguna prestación de servicios efectuada por ellas (ni en favor de los socios, ni de terceros), sino que únicamente generan los derechos intrínsecos a la condición de socio, como el derecho de voto, el derecho a asistir a las Asambleas, el derecho a ser candidato a los órganos directivos, el derecho a conocer el desarrollo de las actividades de la asociación y a examinar su documentación y el estado de sus cuentas, el derecho a contribuir al objeto social de la entidad, el derecho a impugnar los acuerdos sociales de la misma, etc. (artículo 21 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, de Asociaciones, y artículo 14 del Decreto 163/2010, de 22 de junio), en términos similares a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 8 de marzo de 1988 (Asunto Apple and Pear Development Council, C-102/86), en la que concluyó que: "El ejercicio por el Apple and Pear Development Council de las funciones que se le asignan de conformidad con el artículo 3 del Apple and Pear Development Council Order de 1980 (SI nº 623) (modificado por el Apple and Pear Development Council [Amendment] Order de 1980 [SI nº 2001]), y el hecho de imponer a los arboricultores, con arreglo al apartado 1 del artículo 9, una exacción anual a efectos de permitir al citado Council subvenir a los gastos administrativos y de otro tipo en que incurre o pueda incurrir en el ejercicio de las funciones así definidas, no constituyen «[...] prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme".

Asimismo, en su Sentencia de 26 de junio de 2003 (Asunto KapHag, C-442/01), el TJUE concluyó que el ingreso de un nuevo socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria no constituye una prestación de servicios en favor de éste (si dicho ingreso no se corresponde con ningún descuento en los servicios ofrecidos al mismo, actual o futuro).

Adicionalmente, también cabría excluir del concepto de contraprestación, y, por lo tanto, del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, las aportaciones efectuadas por los miembros de las entidades sin ánimo de lucro dirigidas a financiar actividades de interés general, en beneficio de la sociedad en su conjunto (no de los propios asociados en común, ni de terceros identificables, como, por ejemplo, los integrantes de los equipos del club, sino de la sociedad en su conjunto), al no existir un destinatario identificable de las mismas, ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna (en términos equivalentes a lo previsto, hoy en día, en el artículo 78.Dos de la NFIVA, según el cual no tienen la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, ni integran, en ningún caso, el importe de la contraprestación, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que realicen las Administraciones públicas para financiar actividades de interés general, cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan ninguna contraprestación).

Por último, se encuentran plenamente sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen las asociaciones sin ánimo de lucro a cambio de la oportuna contraprestación, incluso aun cuando sean realizadas en favor de los socios o asociados, y con independencia de que la citada contraprestación consista (total o parcialmente) en las cuotas que éstos deban aportar a la entidad.

Exención de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una vez situada en este punto la cuestión, en lo que respecta a la posible exención de las actividades sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido a desarrollar por el club objeto de consulta, procede atender, en primer término, a lo estipulado en el artículo 20.Uno.9º de la NIVA, según el que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, 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. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes. c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos,

licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. (...)"

El club por el que se pregunta impartirá clases de gimnasia rítmica, a las que no les resultará aplicable la exención prevista en este artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, ya que están específicamente excluidos de la misma los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por entidades distintas de los propios centros docentes, como ocurrirá en el supuesto planteado.

No obstante, el número 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA recoge 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 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 precepto de la NFIVA constituye la transposición al ordenamiento interno de lo dispuesto en el artículo 132.1 m) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual: "1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física; (...)".

Para poder aplicar la exención regulada en este artículo 20.Uno.13º de la NFIVA, es necesario cumplir los siguientes requisitos, relativos tanto a la condición de quienes deben realizar las operaciones en cuestión y a la de los destinatarios de las mismas (requisitos subjetivos), como a la naturaleza de dichas operaciones (requisitos objetivos):

En concreto, los requisitos de carácter objetivo son los siguientes:

a) La exención únicamente resulta aplicable a las operaciones que tengan la consideración de prestaciones de servicios, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, no se aplica, en ningún caso, a las operaciones que deban ser calificadas como entregas de bienes a efectos de dicho Impuesto.

b) Además, ha de tratarse de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas. De modo que no se aplica a los servicios que no estén relacionados con la citada práctica, o que solo lo estén de una manera indirecta o mediata. El artículo 20.Uno.13 de la NFIVA señala específicamente que la exención no se extiende a los espectáculos deportivos (particularmente, al acceso a espectáculos deportivos y a la cesión de instalaciones para la celebración de los mismos).

Los requisitos de carácter subjetivo son los siguientes:

a) Los destinatarios materiales y efectivos de los servicios deben ser personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, con independencia de que sean prestados a su cargo, o cargo de terceros. A estos efectos, resulta irrelevante que quienes practiquen el deporte o la educación física sean, o no, miembros o socios de la entidad que presta los servicios, o que estén afiliados, o no, a la correspondiente federación deportiva.

b) El prestador de los servicios debe ser alguna de las entidades específicamente mencionadas en el artículo 20.Uno.13 de la NFIVA. A saber: 1) entidades de derecho público; 2) federaciones deportivas; 3) Comité Olímpico Español; 4) Comité Paralímpico Español; o 5) entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, tal y como los mismos se encuentran delimitados en el apartado Tres del citado artículo 20 de la NFIVA.

En lo que se refiere a esta última condición, el apartado Tres del mismo artículo 20 de la NFIVA recoge que: "Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos: 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2º 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. 3º 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, ordinales 8º y 13º, de este artículo. Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Norma Foral, fundamentan la exención. Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso".

Conforme a lo indicado en este apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, tienen la consideración de entidades o establecimientos privados de carácter social aquéllos que carezcan de finalidad lucrativa, dediquen los beneficios que obtengan al desarrollo de actividades exentas de igual naturaleza, y cuyos cargos de presidente, patrono o representante

legal sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta. Adicionalmente, se requiere que los socios de las entidades de que se trate y sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales, si bien este requisito no resulta exigible a los servicios a que se refieren los puntos 8 y 13 del citado artículo 20.Uno de la NFIVA.

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en el que se prevé que: "La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior".

En Bizkaia, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social se puede obtener mediante solicitud dirigida al Servicio de Tributos Indirectos de esta Hacienda Foral. No obstante, tal y como específicamente señalan el artículo 20.Tres de la NFIVA y el artículo 6 del RIVA, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplican siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, incluso aun cuando la entidad de que se trate no tenga expresamente reconocido su carácter social.

En lo que respecta al requisito establecido en el artículo 20.Tres.1º) de la NFIVA, relativo a la ausencia de finalidad lucrativa de la entidad de que se trate, y a la necesidad de dedicar los beneficios eventualmente obtenidos como consecuencia del desarrollo de actividades exentas a la realización de operaciones de idéntica naturaleza, en su Sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto Kennemer Golf & Country Club), ya mencionada, el TJUE concluyó que, para determinar si una entidad tiene ánimo de lucro (finalidad lucrativa), o no, deben tomarse en cuenta todas sus actividades, no solo las eventualmente exentas, y que, la ausencia de dicho ánimo de lucro no impide la obtención de beneficios o de superávits, sino la obtención de ventajas pecuniarias para los socios (repartibles entre ellos), a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate.

Por otro lado, el requisito referido a la gratuidad de los cargos constituye la transposición al ordenamiento interno de lo previsto en el artículo 133 b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el que se prevé que: "Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes: (...) b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación".

Se trata, por lo tanto, de un requisito de derecho comunitario, que ha sido interpretado por el TJUE en su Sentencia de 21 de junio de 2000, correspondiente al asunto C-267/00 (Zoological Society of London), en la que señaló que: "17. Por lo que se refiere a la interpretación de este requisito adicional, según el cual un organismo que quiera acogerse a una de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe estar gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, del contexto jurídico en el que se enmarca dicho requisito se deduce que el legislador comunitario ha querido establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros [véase, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, la sentencia del día de hoy en el asunto Kennemer Golf, C-174/00, aún no publicada en la Recopilación, apartado 34]. 18. Por lo tanto, el objetivo de este requisito es el de reservar de la exención del IVA a los organismos que no persigan una finalidad comercial, al exigir que las personas que participan en la gestión y la administración de tales organismos no tengan un interés económico propio en sus resultados, a través de una retribución, una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto. 19. De este modo, el requisito de la falta de interés económico propio sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y la administración de un organismo y no al conjunto de personas que, de una forma u otra, trabajan a título oneroso en su administración. (...) En efecto, como alega la Zoological Society, ninguna disposición de la Sexta Directiva prohíbe a los organismos indicados en el artículo 13, parte A, contratar personal retribuido, pues la práctica habitual de muchos organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones, como los hospitales o las escuelas, consiste, antes al contrario, en recurrir a este tipo de personal para hacer frente a sus misiones. 20. Para determinar las personas directamente relacionadas con la gestión y la administración de un organismo en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guion, de la Sexta Directiva, hay que remitirse, en primer lugar, a los estatutos del organismo de que se trate para identificar a los miembros de los órganos directivos así como sus funciones concretas. 21. A continuación, procede comprobar quiénes son las personas que efectivamente ejercen la gestión y la administración del organismo, en el sentido de que adoptan en última instancia, a semejanza de los miembros directivos de una empresa mercantil, las decisiones relativas a la política del organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control. Como ha subrayado el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, tales actividades se caracterizan más por la adopción de decisiones relativas a la política del organismo que por su ejecución y se ejercen, en consecuencia, al más alto nivel. Por lo tanto, las personas que realizan funciones de mera ejecución no resultan afectadas por la exigencia de gestión y administración con carácter esencialmente filantrópico. (...) 23. En consecuencia, procede responder a la cuestión a) que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a),

segundo guion, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control. (...) 26. (...) Por lo tanto, los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos de dirección como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos de un organismo como el contemplado por la citada disposición, ejercen efectivamente su dirección, y a las retribuciones que estas últimas perciban eventualmente de dicho organismo de forma habitual o excepcional".

De modo que el TJUE ha entendido que la exigencia de gratuidad en los cargos afecta tanto a los miembros del órgano de administración de la entidad de que se trate, como a los directivos de la misma que adopten, en última instancia, las decisiones relativas a su política, en especial en el ámbito económico, y ejerzan funciones superiores de control, a semejanza de los directivos de una empresa mercantil. Estas actividades se caracterizan más por la adopción de decisiones referidas a la política del organismo que por su ejecución, y, en consecuencia, han de ser ejercidas al más alto nivel. Con lo que, en definitiva, el cumplimiento de este requisito no afecta a los empleados (normalmente, gerentes) con funciones meramente ejecutivas, no directivas, que no se encarguen de la adopción de las decisiones relativas a la política de la entidad al más alto nivel, ni ejerzan funciones superiores de control sobre la misma.

A estos efectos, el hecho de que alguno de los miembros de la junta directiva de un club deportivo realice actividades derivadas del desarrollo de su profesión en él (impartición de clases, entrenamientos, etc.), a cambio de la oportuna retribución de mercado, sin gozar de condiciones especiales en la recepción de servicios y careciendo de interés en los resultados económicos de la explotación, no impide que dicho club pueda ostentar la condición de entidad privada de carácter social, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 20.Tres de la NFIVA.

Por último, como ya se indicado más arriba, procede reiterar que la exención del artículo 20.Uno.13 de la NFIVA no resulta aplicable a los servicios de acceso o asistencia a espectáculos deportivos, ni a los de cesión de instalaciones para la celebración de los mismos.

Asimismo, el artículo 20.Uno.8 de la repetida NFIVA estipula que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 8. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad. (...) La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. (...)".

A este respecto, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.), u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social.

No obstante, este artículo 20.Uno.8 de la NFIVA también otorga la consideración de servicios de asistencia social a los relativos a la protección de la infancia y de la juventud, tales como los de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, asistencia a lactantes, custodia y atención a niños, realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles, y otros análogos prestados a favor de personas menores de veinticinco años de edad.

El punto 8 de este artículo 20 Uno de la NFIVA constituye la trasposición al ordenamiento interno de lo previsto en el artículo 132.1 g) y h) de la, ya citada, Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se recoge que: "1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de la tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social; h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud realizadas por Entidades de Derecho Público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca carácter social. (...)".

De manera que esta exención afecta tanto a los servicios de asistencia social (propriamente dichos), como a los de protección de la infancia y de la juventud.

La protección de la infancia es un deber que se encuentra recogido en distintos textos legales, y que impregna todo el ordenamiento jurídico. Concretamente, se trata de una obligación regulada en el artículo 39 de la Constitución Española, en la Convención sobre los Derechos del Niño, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la Carta Europea de Derechos del Niño, en la Ley Orgánica 1/1996, de 15

de enero, de Protección Jurídica del Menor, o en la Ley 3/2005, de 18 de febrero, de Atención y Protección a la Infancia y Adolescencia del País Vasco, entre otras disposiciones.

De conformidad con lo indicado en todos estos textos legales, la protección de la infancia y de la juventud es un concepto que no se agota en la mera defensa de los niños y de los jóvenes frente a situaciones de riesgo, desamparo o conculcación de sus derechos, sino que abarca también un amplio abanico de actividades relacionadas con su bienestar, con su formación, con su desarrollo integral, y con su integración social y cultural. Además, la formación de los niños y de los jóvenes no tiene lugar sólo a través del aprendizaje formal, sino que puede llevarse a cabo, igualmente, mediante el aprendizaje no formal, o mediante el aprendizaje informal.

Por todo ello, esta Dirección General ha venido entendiendo que los servicios culturales y de ocio específicamente dirigidos a la población infantil, pueden ser calificados como servicios de protección de la infancia y de la juventud, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8 a) de la NFIVA, arriba transcrito, con independencia de a quién sean facturados, especialmente, teniendo en cuenta que dicho precepto permite otorgar esta consideración (de servicios de protección de la infancia y de la juventud) a la formación de niños y jóvenes, a la custodia y atención a niños, o a la realización de cursos, excursiones, campamentos y viajes infantiles y juveniles, y a otras prestaciones análogas. Esta misma conclusión resulta, igualmente, trasladable a las actividades deportivas específicamente dirigidas a los niños y a los jóvenes.

La aplicación de esta exención del artículo 20.Uno.8 de la NFIVA requiere que los servicios de asistencia social sean prestados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados de carácter social, en el sentido de lo dispuesto en el apartado Tres del mismo artículo 20 de la NFIVA, ya analizado más arriba.

Con lo que, al igual que ocurre con lo estipulado en el número 13 del artículo 20.Uno de la NFIVA, esta exención no resulta aplicable a las operaciones efectuadas por entidades o establecimientos privados que no tengan carácter social en el sentido del apartado Tres del mismo precepto (del mismo artículo 20 de la NFIVA).

El derecho de acceso a espectáculos deportivos no puede ser calificado como un servicio de protección de la infancia y de la juventud.

Por último, el artículo 20.Uno.12 de la NFIVA determina que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 12. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número. La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia".

El Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dio nueva redacción a este artículo 20.Uno.12 de la NFIVA, y eliminó la exigencia de que los objetivos de las entidades a las que se refiere este precepto sean "exclusivamente" de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica (en concreto, eliminó el carácter exclusivo de dichos objetivos), con efectos desde el 1 de enero de 2015. De modo que, actualmente, este precepto hace referencia a las entidades cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, y a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas que efectúen directamente a sus miembros para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de dichas operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Esta regla es la transposición al derecho interno de lo dispuesto en el artículo 132.1.l) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual están exentas del Impuesto: "l) Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia".

De conformidad con todo lo anterior, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo previsto en este artículo 20.Uno.12 de la NFIVA, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a favor de sus miembros, para la consecución de sus fines, por organismos y entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza cívica, entre otros, siempre que, además, no perciban de los citados miembros ninguna contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Por lo que dicha exención no se extiende, en ningún caso, ni sobre las operaciones que puedan efectuarse mediante contraprestación específica, diferente de las cuotas fijadas estatutariamente, ni sobre las realizadas a favor de terceros, distintos de los miembros de la entidad.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" ha de entenderse todas las cantidades percibidas por las entidades a que se refiere el artículo 20.Uno.12 de la NFIVA, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y de las entregas de

bienes accesorias a las mismas realizadas en interés colectivo de sus miembros (a las que tengan derecho todos ellos por igual, en tanto que integrantes de dichos organismos o entidades), con independencia de su carácter ordinario o extraordinario. Por el contrario, las cantidades pagadas por los socios o asociados en contraprestación específica de los servicios que estas entidades les presten en su interés particular o individual, no quedan amparadas por la exención que aquí se analiza, al margen de la forma y de la periodicidad con la que se instrumenten.

De igual modo, esta exención no resulta aplicable a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios realizadas a favor de terceros, sin perjuicio de que las mismas puedan beneficiarse de alguna otra exención de las reguladas en el artículo 20 de la NFIVA.

A todos estos efectos, en su Sentencia de 22 de marzo de 2010, el Tribunal Supremo consideró que "la preservación, el fomento y la difusión del deporte, primordialmente, del deporte base y "amateur", de las artes y las letras y de la cultura en general" puede ser considerada como una finalidad cívica, de cara a la práctica de la exención regulada en este artículo 20.Uno.12 de la NFIVA, y reconoció el derecho a la aplicación de la misma por parte de la fundación de un equipo de fútbol de primera división.

De conformidad con todo lo anterior, procede entender que estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las ventas de ropa y de material deportivo que lleve a cabo el club por el que se pregunta.

Además, en lo que respecta a las clases de gimnasia rítmica impartidas a niñas ajenas al club, las mismas estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que la entidad cumpla los requisitos exigidos en el artículo 20.Tres de la NFIVA para ostentar la consideración de entidad privada de carácter social (artículo 20.Uno.8 y 13 de la NFIVA).

Por último, en lo que afecta a las cuotas abonadas por los socios que, en su caso, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según todo lo indicado más arriba (o a la parte de las mismas que corresponda), quedarán exentas de dicho Impuesto:

a) Cuando retribuyan (o en la parte en la que retribuyan) la prestación a sus socios de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte (como la impartición de clases a los mismos, la posibilidad de utilizar las instalaciones deportivas del club, los entrenamientos, etc.), siempre que la entidad cumpla los requisitos exigidos en el artículo 20.Tres de la NFIVA para ostentar la condición de entidad privada de carácter social.

b) Y cuando retribuyan (o en la parte en la que retribuyan) la prestación de servicios deportivos a los integrantes de los equipos del club (aunque no sean socios, ni familiares de los socios), tales como, por ejemplo, clases, entrenamientos, formación, o participación en competiciones en las que predomine el componente de práctica del deporte sobre el de espectáculo deportivo -fundamentalmente, en el deporte base y en el deporte amateur hasta un determinado nivel- (artículo 20.Uno.8, 12 y 13 de la NFIVA).

Por el contrario, no estarán exentas las cuotas abonadas por los socios (o la parte correspondiente de las mismas) que retribuyan el acceso a espectáculos deportivos (aquellos en los que predomine el componente de espectáculo sobre el de financiación de la práctica del deporte por quienes participen en ellos).

Particularmente, en lo que respecta a las cuotas de los socios, como ya se ha indicado más arriba, procede tener en cuenta que, según lo previsto en los artículos 10 y 11 de la Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte del País Vasco, y en los artículos 2 y 4 del Decreto 163/2010, de 22 de junio, los clubes deportivos son asociaciones privadas sin ánimo de lucro, cuyo objeto consiste en la promoción de una o varias modalidades deportivas, o en la práctica de las mismas por sus miembros o asociados, participen o no en competiciones oficiales.

Por ello, esta Dirección General ha venido considerado en ocasiones anteriores que las cuotas que abonan los socios de clubes deportivos con equipos que participan en competiciones oficiales pueden, según el caso, entenderse, al menos en parte, dirigidas a retribuir los servicios que prestan dichos clubes a los integrantes de los equipos de sus categorías inferiores, y no solo el acceso de los citados socios a las competiciones en las que, eventualmente, puedan participar los equipos superiores, con la consiguiente posibilidad de aplicar las exenciones reguladas en el artículo 20.Uno.8, 12 y/o 13 de la NFIVA sobre esa parte de las cuotas sociales (la que no retribuya el acceso a los espectáculos deportivos), siempre y cuando, lógicamente, se cumplan las condiciones exigidas para ello (desarrolladas anteriormente).

En este punto, cabe cuestionarse si los servicios que prestan los clubes deportivos con equipos tanto en categorías inferiores como superiores cuyas competiciones puedan ser calificadas como espectáculos deportivos (las de los equipos superiores), a cambio de las cuotas que reciben de sus socios, constituyen una sola operación que debe tributar en el Impuesto de forma única, o si se trata de distintas prestaciones que han de tributar de forma autónoma.

Con respecto a lo cual, se hace preciso analizar los criterios que han de seguirse para determinar cuándo una operación que se encuentra compuesta por varios elementos ha de ser considerada como una prestación única, y cuándo debe ser desagregada en distintas operaciones que han de tributar separadamente. Así, concretamente, sobre este particular, procede atender a lo establecido por el TJUE en su Sentencia de 25 de febrero de 1999 (Asunto C-349/96), en la que señaló que: "27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la

manera de abordar correctamente el problema en todos los casos. 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 accesorio 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). 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)".

Asimismo, en esta materia, también es aclaratoria la Sentencia del mismo TJUE de 27 de octubre de 2005 (Asunto C-41/04), en la que el mencionado Tribunal indicó que: "19. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartados 12 a 14, y CPP, antes citada, apartados 28 y 29). 20. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, 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 (véase, por analogía, la sentencia CPP, antes citada, apartado 29). 21. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba 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 tratamiento fiscal de la prestación principal (sentencias CPP, antes citada, apartado 30, y de 15 de mayo de 2001, Primback, C-34/99, Rec. p. I-3833, apartado 45). 22. Lo mismo ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial".

Estos mismos criterios fueron reiterados por el TJUE en su Sentencia de 29 de marzo de 2007 (Asunto C-111/05).

De modo que, tal y como ha establecido el TJUE, si bien, con carácter general, cada operación debe ser considerada como distinta e independiente, ha de tenerse en cuenta que, para no alterar la funcionalidad del Impuesto, las operaciones que constituyan una prestación única desde el punto de vista económico, no tienen que ser desagregadas artificialmente. Por lo que es importante buscar, en cada caso, los elementos característicos de la operación de que se trate, de cara a determinar si el contribuyente realiza para el consumidor, entendido como un consumidor medio, una prestación única, o varias prestaciones principales. A estos efectos, no resulta relevante el modo en el que se fije el precio pactado, ya que lo mismo puede acordarse un precio único para prestaciones diferentes, que cabe desglosar en sus distintos componentes el importe correspondiente a una sola prestación.

Concretamente, conforme a lo dispuesto por el TJUE, existirá una operación única cuando deba entenderse que uno o varios de sus elementos constituyen la prestación principal, mientras que los demás conforman prestaciones accesorias a ella (a la prestación principal), en el sentido de que no tienen un fin en sí mismas para la clientela, sino que únicamente son el medio para disfrutar de la referida prestación principal en las mejores condiciones. En cuyo caso, se aplicará la tributación correspondiente a la referida operación principal. También estaremos ante una operación única, cuando las distintas tareas efectuadas por el sujeto pasivo del Impuesto estén tan estrechamente ligadas entre sí que, objetivamente tomadas, formen una sola prestación económica para el consumidor (entendido como un consumidor medio), cuya desagregación resulte artificial.

Como ya se ha indicado más arriba, atendiendo al objeto y a la naturaleza jurídica de los clubes deportivos, esta Dirección General ha considerado en ocasiones anteriores, que los servicios deportivos que prestan dichos clubes a los integrantes de los equipos de sus categorías inferiores pueden, según el caso, tributar de forma autónoma en el Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso aun cuando no perciban ninguna retribución específica por la realización de los mismos, distinta de las cuotas que abonan sus socios. En cuyo caso, en la medida en que las citadas cuotas también pueden retribuir otros servicios (como el acceso a las competiciones de los equipos superiores en las que predomine el componente de espectáculo deportivo), procede atender a lo establecido en los apartados Dos y Cinco del artículo 79 de la NFIVA, que se transcriben en el inciso siguiente.

Base imponible.

En lo que respecta a las actividades no exentas, el artículo 78 de la NFIVA regula que la base imponible del Impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Además, el artículo 79 de la citada NFIVA recoge determinadas reglas especiales aplicables, en lo que aquí interesa, a la realización de distintas operaciones por precio único, y a las operaciones vinculadas, especificando que: "Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto. (...) Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos: (...) d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 4 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parejas de hecho constituidas de conformidad con la Ley 2/2003, de 7 de mayo, parientes o análogos derivados de la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos. e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes. Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia. b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado. c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado. A los efectos de esta Norma Foral, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado: (...) b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A efectos de las dos letras anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades".

Tipo impositivo.

El artículo 90 de la NFIVA afirma que: "Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo. (...)".

Mientras que, en lo que aquí interesa, el artículo 91 de la misma NFIVA concreta que: "Uno. Se aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: 7. Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta Norma Foral cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo. 8. Los espectáculos deportivos de carácter aficionado. (...)".

De donde se deduce que las ventas de ropa y de material deportivo tributan al tipo general del 21 por 100, al igual de los servicios deportivos no exentos que no puedan ser catalogados como servicios de protección de la infancia y de la juventud, y los servicios de acceso a espectáculos deportivos de carácter profesional.

Por el contrario, tributan al tipo reducido del 10 por 100 los derechos de acceso a espectáculos deportivos de carácter aficionado, así como los servicios de protección de la infancia y de la juventud no exentos.

Deducción de las cuotas soportadas.

En lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el club, cabe señalar que las normas por las que se rige este derecho encuentran su regulación esencial en los artículos 167 a

192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno a través de los artículos 92 a 114 de la NFIVA.

La interpretación de estos preceptos en los casos en los que se realizan, por un lado, actividades no sujetas al Impuesto, y por otro lado, actividades sujetas que pueden o no estar exentas, debe realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 13 de marzo de 2008 (Asunto C-437/06), en la que se analiza el supuesto de una entidad que lleva a cabo tres tipos de actividades: 1) actividades no sujetas (que no tienen la consideración de actividades económicas); 2) actividades sujetas y exentas; y 3) actividades sujetas y no exentas.

Así, en el artículo 92 de la NFIVA se establece que: "Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. (...) Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral".

Por su parte, el artículo 93 de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el pasado 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), regula los requisitos subjetivos de la deducción, y señala que: "Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (...) Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades. Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Norma Foral podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Norma Foral. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación. A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año. No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de esta Norma Foral. Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata. Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos. 3º de esta Norma Foral".

Adicionalmente, el artículo 94 de la misma NFIVA prevé que: "Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: 1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)".

De modo que, en lo que aquí interesa, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios sólo resultan deducibles en la medida en que éstos (los bienes o servicios adquiridos) sean utilizados para la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, el artículo 95 de la repetida NFIVA regula que: "Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional. Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: 1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos. 2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. (...) Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: 1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. 2ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o

profesional en la proporción del 50 por 100. (...) No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100: a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías. b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación. c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación. d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas. e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. f) Los utilizados en servicios de vigilancia. 3ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Norma Foral para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. 4ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional. (...).

De todo lo cual se desprende que, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por una entidad que realice tanto actividades sujetas como no sujetas, hay que diferenciar entre la afectación de bienes y servicios a las actividades empresariales o profesionales, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, por otra. De modo que debe actuarse en dos fases.

En una primera fase, del total de las cuotas soportadas hay que excluir del derecho a deducción las que correspondan íntegramente a la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas, toda vez que dichas cuotas no son deducibles en ninguna proporción.

No obstante, si se realizan simultáneamente tanto operaciones sujetas al Impuesto como operaciones no sujetas al mismo, debe operarse como sigue:

a) En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se debe adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas. Criterio éste que ha de ser mantenido en el tiempo, salvo que existan causas objetivas que justifiquen su modificación. El cálculo resultante de la aplicación del citado criterio se puede determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda al final de cada año.

b) Cuando se trate de cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen, al menos en parte, en el desarrollo de la actividad empresarial, el artículo 95 de la NFIVA prescribe que las mismas podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas generales: 1) con carácter general, en la medida en que los bienes de que se trate vayan a ser utilizados previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial; y 2) cuando se trate de automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores o motocicletas, se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial en la proporción del 50 por 100 (que, en algunos casos concretos, puede llegar a ser del 100%). Estas deducciones deben ser regularizadas cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes de que se trate en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente, en los términos fijados en el citado artículo 95 de la NFIVA.

Sin embargo, a todos estos efectos, el artículo 93.Cinco de la NFIVA, en su redacción aplicable desde el pasado 10 de noviembre de 2017 (tras la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), concreta que puede atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

Determinadas de esta forma las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades sujetas llevadas a cabo por el sujeto pasivo, debe procederse a concretar su deducibilidad en una segunda fase. En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas, más aquéllas que resulten de la aplicación de los criterios razonables y homogéneos adoptados por el sujeto pasivo conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la NFIVA para el referido ejercicio del derecho a la deducción.

De los datos aportados se deduce que es posible que, al menos, parte de las actividades económicas a realizar por el club objeto de consulta puedan beneficiarse de alguna de las exenciones reguladas en el artículo 20 de la NFIVA.

Concretamente, una vez determinadas las cuotas soportadas correspondientes a las operaciones sujetas, si algunas de éstas se encuentran exentas del Impuesto, y otras no, debe atenderse a lo previsto en el artículo 102.Uno de la NFIVA, en virtud del cual: "Uno. La regla de prorata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o

profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. (...)"

A lo que el artículo 103 de la NFIVA añade que: "Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente. Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos: 1. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente. 2. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial".

Estas disposiciones se encuentran desarrolladas en el artículo 28 del RIVA, según el que: "1. Los sujetos pasivos podrán formular las solicitudes y ejercitar las opciones que se indican a continuación: (...) 2º Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial. (...) La presentación deberá efectuarse en los siguientes períodos: 1º En los supuestos de los números 1º y 2º del apartado anterior, en el mes de noviembre del año anterior al que deban surtir efectos. (...)".

De donde se desprende que, en principio, se aplica la prorrata general, excepto en los siguientes supuestos, en los que debe aplicarse la prorrata especial: a) cuando los sujetos pasivos opten por ella en el plazo reglamentariamente establecido; y b) cuando, aun no habiéndose optado por la prorrata especial, el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Por lo que, si no se opta por la prorrata especial y no se supera el límite del 10 por 100, debe aplicarse la regla de la prorrata general, en la medida en que el contribuyente efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que, aun cuando estén sujetas al Impuesto, no le habiliten para el ejercicio de este derecho. Todo ello, siempre y cuando estas operaciones no conformen sectores diferenciados de actividad, en el sentido de lo dispuesto en los artículos 9 y 101 de la NFIVA.

El régimen de prorrata general se desarrolla en el artículo 104 de la NFIVA, según el que: "Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado Dos siguiente. Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Norma Foral. Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren: 1º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda. 2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir. (...) La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior. Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación: (...) 3. El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional. 4. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo. En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento. Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18º, de esta Norma Foral, incluidas las que no gocen de exención. 5. Las operaciones no sujetas al Impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Norma Foral. (...) Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Norma Foral, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de ésta última en lugar de aquélla. (...)".

Además, en lo que se refiere a la aplicación del régimen de prorrata general, el artículo 105 de la NFIVA estipula que: "Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente. Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente. Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate, será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Norma Foral. En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Norma Foral, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto. Cuatro. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales. Cinco. En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad

empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones. Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Norma Foral".

Por su parte, el régimen de prorrata especial se desarrolla en el artículo 106 de la NFIVA, donde se indica que: "Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas: 1º Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente. 2º Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción. 3º Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes. La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Norma Foral. Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Norma Foral".

De conformidad con el régimen de prorrata general, el porcentaje deducible de las cuotas soportadas se calcula multiplicando por 100 el resultado de dividir el importe anual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen derecho a deducción (sujetas y no exentas) entre el importe, igualmente anual, de la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas (incluidas las que no originan derecho a deducción por estar exentas).

Por el contrario, en el régimen de prorrata especial, son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan derecho a deducción (las sujetas y no exentas), mientras que no resultan deducibles las soportadas en la adquisición de bienes o servicios empleados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen derecho a deducción (las exentas). Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones sujetas y no exentas son deducibles en el porcentaje que resulte de aplicar sobre ellas las reglas de la prorrata general.

No obstante todo lo anterior, en el supuesto de que las actividades sujetas que realice el contribuyente constituyan sectores diferenciados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen de deducciones descrito en los párrafos anteriores debe ser aplicado, no con respecto a la totalidad de las operaciones sujetas que lleve a cabo, sino de forma separada en cada uno de los referidos sectores diferenciados.

Concretamente, en estos casos, ha de atenderse a lo establecido en el artículo 101 de la NFIVA, según el cual: "Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos. La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d) de esta Norma Foral. (...) Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Norma Foral, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia. (...) Dos. La Administración tributaria podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra a') de esta Norma Foral. La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por 100 al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado. La autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo. Reglamentariamente se establecerán los requisitos y el procedimiento a los que deban ajustarse las autorizaciones a que se refiere este apartado. (...)".

El concepto de sector diferenciado en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra recogido en el artículo 9.1º c) a') de la NFIVA, de conformidad con el que: "A efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes: a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado. Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan. Los

regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Norma Foral, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal. La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado. Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal. A los efectos de lo dispuesto en esta letra a), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior".

Consecuentemente, en lo que a un supuesto como el planteado interesa, se consideran sectores diferenciados de actividad aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. A estos efectos, se entiende que dos actividades económicas son distintas cuando tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. No obstante, no se reputa distinta la actividad accesoria de otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no haya excedido del 15% de esta última y, además, contribuya a su realización (si no se hubiera ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso se aplica este requisito según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización posterior que, en su caso, proceda). En estos supuestos, las actividades accesorias siguen el mismo régimen que aquéllas de las que dependen. Por otro lado, el régimen de deducción de una actividad se entiende distinto del de la principal cuando su porcentaje de deducción difiere en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a dicha actividad principal. Así, la actividad principal, las accesorias y las que tengan un porcentaje de deducción que no difiera en más de 50 puntos porcentuales con el de la primera, constituyen un solo sector diferenciado. Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituyen otro sector diferenciado distinto del principal. Se considera que la actividad principal es la de mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

En cuanto a los grupos asignados en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), debe señalarse que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, clasifica las actividades con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo grupos las clasificadas con los tres primeros dígitos.

La regularización de las deducciones de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión se encuentra regulada en los artículos 107 y siguientes de la NFIVA.

2) En segundo lugar, la compareciente pregunta si el club en cuestión deberá tributar en algún otro Impuesto. Por ello, teniendo en cuenta lo genérico de la cuestión formulada, se analizará el posible gravamen del mismo en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Así, en lo que hace referencia al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 12 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), determina que: "(...) 2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto en los términos previstos en el artículo 38 de esta Norma Foral: a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (...)".

Por su parte, el artículo 4 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, a la que remite el precepto anterior, dispone que: "Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de la presente Norma Foral las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas, que persiguiendo fines de interés general, se encuentren inscritas en el registro correspondiente y cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente".

Como ya se ha indicado más arriba, los clubes deportivos son asociaciones privadas sin ánimo de lucro, cuyo objeto consiste en la promoción de una o varias modalidades deportivas, o en la práctica de las mismas por sus miembros o asociados, participen o no en competiciones oficiales, que se regulan por lo dispuesto en la legislación específica dictada en materia de deportes, por sus Estatutos y Reglamentos, por los acuerdos que adopten válidamente sus órganos, y, subsidiariamente, por la normativa general aplicable en materia de asociaciones.

De conformidad con todo lo anterior, si el club en cuestión no es declarado de utilidad pública (artículos 56 y siguientes del Decreto 163/2010, de 22 de junio), no podrá plantearse su tributación conforme a lo dispuesto en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sino que tendrá la consideración de entidad parcialmente exenta, en el sentido de lo indicado en el artículo 12.2 a) de la NFIS, debiendo tributar como tal en el Impuesto sobre Sociedades, conforme a las normas específicamente previstas para este tipo de entidades.

En particular, el club deberá atender a lo previsto en el artículo 38 de la NFIS, según el cual: "1. Las entidades parcialmente exentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Norma Foral, no integrarán en la base imponible las siguientes rentas: a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión,

únicamente se permitirá la no integración de la parte proporcional que corresponde a la cantidad reinvertida. Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante cinco años, excepto que su vida útil, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de esta Norma Foral, fuere inferior. La nueva inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que venció aquél las cantidades no integradas respecto de las que se haya producido el incumplimiento, adicionando a las mismas un 15 por 100 de su importe. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión. 2. La no integración a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él. Tratándose de partidos políticos, no se integrarán en la base imponible los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integren su patrimonio. Tampoco se integrarán en la base imponible los rendimientos procedentes de sus explotaciones económicas propias, si así se declara por la Administración tributaria, previa solicitud. Las rentas obtenidas por los partidos políticos, no integradas en su base imponible en virtud de lo establecido en este artículo, no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente se determinará el procedimiento de acreditación de los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener. 3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquéllos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Por tanto, las rentas que obtenga el club estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica. Entre estas rentas se incluyen las derivadas de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, en la medida en que cumplan el citado requisito de obtenerse en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. También se encuentran exentas las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica, siempre que la entidad destine el importe obtenido a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad, en los términos fijados en el artículo 38.1 c) de la NFIS.

Sin embargo, estas exenciones no alcanzan a los rendimientos derivados del patrimonio de la entidad, a los incrementos de patrimonio distintos de los citados en el punto 1 c) del artículo 38.1 de la NFIS, ni a las rentas provenientes del ejercicio de explotaciones económicas, cualquiera que sea su objeto.

A estos efectos, se consideran rentas derivadas de una actividad o explotación económica las que, procediendo del trabajo personal y del capital humano conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tanto en favor de sus asociados como de terceros.

Consecuentemente, en estos casos, debe distinguirse entre, por un lado, las rentas que la entidad pueda obtener como consecuencia de las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica y que, además, no deriven del ejercicio de una explotación económica, las cuales estarán exentas del Impuesto, y, por otro, los rendimientos derivados del patrimonio, los incrementos de patrimonio distintos de los citados en el artículo 38.1 c) de la NFIS, y las rentas provenientes del ejercicio de explotaciones económicas, cualquiera que sea su objeto, todos los cuales estarán sujetos y no exentos.

Estas reglas son también aplicables a las subvenciones, a los donativos y a las cuotas abonadas por los socios. De modo que estos ingresos quedarán exentos de gravamen únicamente en la medida en que sean destinados a la realización del objeto social o de la finalidad específica de la asociación y no provengan del ejercicio de explotaciones económicas por su parte (en favor de los socios o de terceros). De modo que no se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades ni las subvenciones vinculadas al desarrollo de explotaciones económicas, ni las cuotas de los socios que retribuyan los servicios que se les presten (directa o indirectamente), o la utilización por su parte de bienes de la entidad.

De conformidad con los datos aportados, el club objeto de consulta realizará actividades económicas que supondrán la realización de explotaciones económicas, en el sentido de lo indicado en el artículo 38.3 de la NFIS, tales como la venta de ropa y de material deportivo, la impartición de clases de gimnasia rítmica y, en su caso, las que pueda realizar, directa o indirectamente, en favor de sus socios, las cuales estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades (con independencia de que las lleve a cabo en favor de los socios, o de terceros).

En caso de que la entidad realice operaciones exentas y no exentas, deberá atender a lo estipulado en el artículo 38 de la NFIS, de conformidad con el cual: "3. Las entidades parcialmente exentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Norma Foral, no podrán considerar como gastos fiscalmente deducibles, además de los referidos en el artículo 31 de esta Norma Foral, los siguientes: a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas a que se refiere el artículo 38 de esta Norma Foral. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que represente el volumen de operaciones obtenido en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto del volumen de operaciones total de la entidad. b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 38 de esta Norma Foral".

Las entidades parcialmente exentas tributan al tipo del 21 por 100 (artículo 56.3.a) de la NFIS).

Finalmente, el artículo 126.3 de la NFIS preceptúa que: "Los contribuyentes a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Norma Foral estarán obligados a declarar la totalidad de las rentas, exentas y no exentas. No obstante, los citados contribuyentes no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos: -Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales. -Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales. -Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención."

Si club fuera declarado de utilidad pública y cumpliera los requisitos exigidos al efecto en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, podría beneficiarse de las exenciones reguladas en los artículos 8 y 9 de dicha Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero. Las entidades acogidas a este régimen especial tributan al tipo del 10 por 100 (artículo 12 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero).

3) Por último, en lo que hace referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, el artículo 1.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, del Impuesto sobre Actividades Económicas (NFIAE), aprobado mediante Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, establece que: "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en el Territorio Histórico de Bizkaia, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto".

A lo que el artículo 2.1 de la citada NFIAE añade que: "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Mientras que el artículo 6 de la misma NFIAE precisa que: "Son sujetos pasivos de este Impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia siempre que realicen en el Territorio Histórico de Bizkaia cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible".

De donde se deduce que, si una persona física o jurídica, o una entidad carente de personalidad jurídica, desarrolla actividades empresariales, profesionales o artísticas, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se constituye en sujeto pasivo y queda sometida al Impuesto sobre Actividades Económicas por todas las actividades que realice en estas condiciones.

Estos preceptos se encuentran desarrollados en la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada mediante Decreto Foral Normativo 1/1991, de 30 de abril, en la que se indica que: "Regla 2ª: Ejercicio de las actividades gravadas. El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artística no especificada en aquellas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa. Regla 3ª: Concepto de las Actividades Económicas. 1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (...) Regla 4ª: Facultades. 1. Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que la Norma Foral reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa. (...) Regla 8ª: Tributación de las actividades no especificadas en las Tarifas. Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate. Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta Capítulo Tercero Régimen de las Cuotas. (...)".

La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas viene determinada por el mero ejercicio de una actividad económica, entendida ésta como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De modo que el club objeto de consulta tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas, y, en principio, estará obligado a figurar de alta en las rúbricas correspondientes a todas y cada una de las actividades que realice en estos términos, incluso aun cuando las mismas no estén específicamente recogidas en las Tarifas del Impuesto.

En lo que hace referencia a las actividades que desarrollará el club, procede indicar que la venta al por menor de prendas y de material deportivo se encuentra clasificada en el epígrafe 1.659.6 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas mediante el citado Decreto Foral Normativo 1/1991, de 30 de abril ("Comercio al por menor de (...) artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, (...)"). Mientras que la impartición de clases de gimnasia rítmica se encuadra en el epígrafe 1.967.2 de las mismas Tarifas del Impuesto ("Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte").

Adicionalmente, la organización de competiciones deportivas, ya sea por equipos o individuales, se clasifica: 1) en el epígrafe 1.968.1 de las repetidas Tarifas ("Instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos"), cuando se trata de competiciones de carácter profesional y la entidad tiene disponibilidad total y absoluta sobre las instalaciones donde se desarrollan; 2) en el epígrafe 1.968.2 de dichas Tarifas ("Organización de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores"), cuando estamos ante competiciones de carácter profesional y la entidad no posee la citada disponibilidad; o 3) en el epígrafe 1.968.3 ("Organización de espectáculos deportivos por Federaciones españolas y de ámbito autonómico y clubes no profesionales"), en los casos de competiciones de carácter no profesional.

No obstante todo lo anterior, el artículo 5.1 de la repetida NFIAE regula que: "1. Estarán exentos del Impuesto: (...) g) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle la misma. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de la actividad en los siguientes casos: 1. Cuando la misma se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. (...) A efectos de lo dispuesto en los números anteriores, se entenderá que se desarrolla la misma actividad cuando ésta esté clasificada en el mismo grupo dentro de las tarifas del impuesto. h) Los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 de euros. (...) A efectos de la aplicación de la exención prevista en esta letra, se tendrá en cuenta las siguientes reglas: 1. El volumen de operaciones se determinará de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 7 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. 2. El volumen de operaciones será, en el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al de devengo del impuesto. Si el período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el volumen de operaciones se elevará al año natural. 3. Para el cálculo del volumen de operaciones se tendrá en cuenta el conjunto de operaciones ejercidas por el mismo Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes anteriormente indicadas se referirán al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. (...)".

Además, el artículo 4 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 120/2010, de 16 de noviembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, recoge, con relación a las declaraciones de alta en la matrícula, que: "1. Los sujetos pasivos que no estén exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas estarán obligados a presentar declaración de alta en la Matrícula del impuesto. Estarán, asimismo, obligados a presentar declaración de alta en la Matrícula los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación. No obstante lo anterior, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a la inclusión en la Matrícula de aquellos sujetos pasivos de los cuales tenga conocimiento que han perdido la exención por superar el volumen de operaciones determinado al efecto".

De donde se deduce que los sujetos pasivos a los que resulten de aplicación las exenciones reguladas en el artículo 5 de la NFIAE no están obligados a presentar declaración de alta en la matrícula del Impuesto, sin perjuicio de que sí deban cumplir las correspondiente obligaciones censales reguladas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Concretamente, en los supuestos de inicio de una nueva actividad resulta de aplicación el artículo 17 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, en el que se prevé, con respecto a la declaración de alta en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, que: "1. Quienes hayan de formar parte del censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en el censo. 2. La declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 12 a 16 de este Reglamento, ambos inclusive. (...)".

A efectos de simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes, el artículo 22 del repetido Reglamento de obligaciones formales regula que: "1. La presentación de las declaraciones a que se refiere este Reglamento producirá los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. (...) 3. Los sujetos pasivos que no resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, además de la declaración censal regulada en este Reglamento, deberán presentar el alta en el citado impuesto. Cuando los sujetos pasivos resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la presentación de las declaraciones censales reguladas en este Capítulo sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

De modo que, en definitiva, la presentación de las declaraciones censales reguladas en el Reglamento de obligaciones formales sustituyen, en lo que interesa en esta consulta, tanto a la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas para los sujetos pasivos que estén exentos del mismo.

Por último, el artículo 17.2 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, prevé que las entidades acogidas al régimen fiscal previsto en ella (entre otras, las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan determinados requisitos) están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 9 del mismo texto legal.