

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tipo Impositivo

Fecha: 07.12.2022

Referencia IVA. Tipo impositivo. Fútbol aficionado y fútbol base.

Cuestión La entidad consultante es un club de fútbol. En la actualidad su primer equipo milita en la Tercera RFEF. Con las cuotas que percibe de sus socios se les permite la asistencia a los partidos de fútbol. Adicionalmente, percibe ingresos de las cuotas del fútbol base, que son las cantidades que abonan los jugadores del fútbol base por utilizar las instalaciones del club para poder jugar al fútbol.

En base a los hechos descritos, la entidad consultante quiere saber si tiene que repercutir IVA y cuál es el tipo aplicable a los ingresos de taquillas de los partidos y en los ingresos de las cuotas de los socios y de las cuotas del fútbol base.

Solución En lo que respecta a la cuestión planteada, relativa a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de un club de fútbol, 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, configurarán 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 regirán 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 regirán, 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.

Una vez aclarado lo anterior, en lo que afecta a la pregunta formulada, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, procede analizar, en primer lugar, 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, y aun cuando no se plantea por el consultante 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 los siguientes conceptos: a) Las cuotas que percibe de sus socios por las que se les permite la asistencia a los partidos de fútbol, b) las cuotas del fútbol base, que abonan los jugadores por el uso de las instalaciones y entrenamientos y formación que perciben, y c) la venta de entradas en taquilla.

En lo que respecta a la impartición de entrenamientos, 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.

Los socios del club parecen recibir al menos como servicio la entrada a los espectáculos deportivos. No obstante, en términos generales cabe recordar que, 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 entrenamientos o clases de fútbol, a los 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 (propriadamente 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.I) 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, y 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), o a pagos de terceros no socios, quedarán exentas de dicho Impuesto:

a) Cuando retribuyan (o en la parte en la que retribuyan) la prestación 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.

Igualmente, en las mismas condiciones, resultarán exentas las cuotas abonadas o pagos realizados por terceros no socios.

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 (aquéllos en los que predomine el componente de espectáculo sobre el de financiación de la práctica del **deporte** por quienes participen en ellos). En las mismas condiciones resultarán no exentas las entradas comunes o abonadas por personas no socias.

A este respecto, en ambos casos (socios o venta de entradas) en los casos de categorías inferiores a la tercera división RFEF se considera que prevalece el componente de financiación del fútbol base y no el espectáculo deportivo con lo que, estando sujetas, se trataría no obstante de operaciones exentas.

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 (cuando no resulte aplicable exención alguna).

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 tributan al tipo general del 21 por 100, los servicios deportivos no exentos que tampoco 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 (no parece ser el caso planteado).

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.

Normativa

Arts. 4, 5, 9, 20.Uno. 8º, 9º, 12º, 13º, 78, 79, 90 y 91 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.