Criterio **1** de **1** de la resolución: **17/00272/2019/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAR de Cataluña**

Fecha de la resolución: **28/06/2021**

Asunto:
IVA. Tipo reducido. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.

Criterio:
Aplicación del tipo reducido a la venta de entradas y abonos de socios de club deportivo dé fútbol que compite en la Segunda División B al tratarse de espectáculos de carácter aficionado de acuerdo con lo establecido en el RD 1251/1999 de 16 de julio de Sociedades Anónimas Deportivas, aun cuando algunos de sus jugadores sean profesionales. Cambio de criterio de la DGT. Consulta Vinculante de 20 de febrero de 2019, V0359-19.

Referencias normativas:
Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
91.1.2.8

Conceptos:
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Prestaciones de servicios
Tipo impositivo
Tipo reducido

Texto de la resolución: (Ver en nueva pestaña o ventana)

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña

ATF 2

FECHA: 28 de junio de 2021

PROCEDIMIENTO: 17-00272-2019; 17-00298-2019; 17-00299-2019; 17-00302-2019; 17-00939-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ S.A.D.** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Barcelona , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo dictado por la Delegación de Girona de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2014 y los cuatro periodos de los ejercicios 2015-2018

Cuantía: 22.246,71 euros (la mayor)

Referencia: ...

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- **Ejercicio 2014, 2016 y 2017**

En fecha 11 de junio de 2018 se notifica requerimiento de documentación con el que se inicia un procedimiento de gestión de comprobación limitada en relación al 2T, 3T y 4T del ejercicio 2014, y los cuatro trimestres de los ejercicios 2016 y 2017, de IVA

Atendido el requerimiento, en fecha 11 de julio de 2018 se notifica propuesta de liquidación y trámite de alegaciones

Presentadas alegaciones, en fecha 10 de diciembre de 2018 se notifica liquidación provisional con el detalle que se contiene en la misma y con la siguiente motivación:

> *Se modifican las bases imponibles y cuotas por operaciones realizadas en régimen general como consecuencia de operaciones no declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992.*
>
> *- Se rectifica el importe declarado en concepto de modificación de bases y/o cuotas de IVA, como consecuencia de modificaciones que no cumplen los requisitos establecidos en los artículos 21, 80 y 89 de la Ley 37/1992.*
>
> *- En fecha 13/02/2018 se iniciaron procedimientos de comprobación limitada relativos a los cuatro trimestres de IVA de 2015 en el cual se comprobó la improcedencia de la tributación a tipo reducido de la venta de entradas y abonos de socios de **XZ**, al considerar que no se cumplían los requisitos legales ni doctrinales para su consideración como espectáculo de carácter aficionado. En este sentido, este centro gestor considera que existiendo una similitud fáctica respecto al año 2015 y el año 2014, los documentos y antecedentes incluidos en los procedimientos ...*
>
> *En este sentido, se requirieron copia de la totalidad de las facturas emitidas al tipo reducido del 10 por cien, justificando la aplicación de dicho tipo reducido, manifestando en su contestación que la venta de entradas y los abonos de temporada tributan al tipo reducido del 10 por cien en virtud del artículo 91. Uno.2. 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. A tales efectos, adjuntó, entre otra documentación, un certificado de la Federación Catalana de Fútbol en el que se considera que, al estar englobado en segunda división B, se considera una competición de carácter no profesional.*
>
> *La sociedad mercantil objeto de comprobación presta servicios, entre otros, de venta de entradas a espectáculos de fútbol. En concreto, y en lo que al punto controvertido objeto de análisis se refiere, de venta de entradas, así como abonos que otorgan a los abonados el mismo derecho, de partidos de fútbol de **XZ**, equipo de fútbol integrado en la Segunda División B, repercutiendo en ambos casos al tipo de gravamen reducido del 10 por cien.*
>
> *Para analizar este caso concreto resulta preciso explicitar la siguiente normativa y doctrina administrativa:*
>
> *Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos.*
>
> *Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:*
>
> *(. . .) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:*
>
> *(. . .) 8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.*
>
> *Por otra parte, la consulta de la Dirección General de Tributos nº 1297/1993, de 29 de noviembre de 1994, clarifica la tributación de las entradas a los partidos de un equipo de fútbol de la Segunda División B, debiendo entenderse referidos igualmente, ante la falta de una consulta específica posterior, aplicable al presente caso, respecto a los tipos de gravamen actualizados. Dicha consulta prescribe lo siguiente:*
>
> *'La entidad consultante tiene la consideración de club deportivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 10/1990, del Deporte. Está estructurada en diversas secciones deportivas:*
>
> *atletismo, baloncesto, fútbol, gimnasia rítmica, pelota vasca, tenis y tenis de mesa.*

La Sección de fútbol tiene un equipo clasificado en la segunda división B del fútbol nacional y adscrito a la Federación Española de Fútbol.

- El tipo impositivo reducido del 6 por ciento es aplicable a los espectáculos deportivos de carácter aficionado, debiendo entenderse como tales aquellos en los que participen exclusivamente deportistas que, de acuerdo con la normativa que les sea aplicable, tengan la condición de deportistas no profesionales.

Por consiguiente, se aplicará el tipo del 6 por ciento a los espectáculos deportivos organizados por la entidad consultante, incluidos los partidos de fútbol en que participe el equipo encuadrado en la segunda división B, únicamente en los casos en que todos los deportistas sean no profesionales de acuerdo con la normativa que les sea aplicable. Cuando no concurra dicha circunstancia, el tipo impositivo aplicable será el general del 15 por ciento.'.

Así, para determinar si la venta de entradas queda amparada por la tributación reducida establecida en el artículo 91. UNO. 2. 8º de la LIVA se ha de determinar, además de lo que se describe en los apartados siguientes, si la totalidad de los jugadores no son profesionales, es decir, deportistas aficionados, en cuyo caso sí gozarían de la precitada tributación reducido (10 por cien en la actualidad), o por el contrario, al menos uno de ellos tiene tal condición, en cuyo caso el tipo de gravamen de las ventas de las entradas y de los abonos sería el tipo general del 21 por cien. En este sentido, se debe entender por deportista aficionado, de acuerdo con el artículo 1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales, aquellos que practican el deporte sin hacerlo por cuenta y dentro del ámbito de la organización y dirección de una entidad deportiva, percibiendo únicamente compensaciones por los gastos derivados de la práctica deportiva.

También resulta preciso analizar la regulación de las actividades subyacentes a las ventas de entradas que repercutieron al tipo reducido, lo cual se plasma en el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. En concreto, resultan de especial interés los siguientes preceptos:

- Artículo 63 (del Título XII De la Liga Nacional de Fútbol Aficionado). Definición: La Liga Nacional de Fútbol Aficionado es el órgano interno de la RFEF a través del cual se organiza y dirige la actividad deportiva propia de las categorías denominadas de aficionados, juveniles, cadetes, alevines, benjamines, prebenjamines y fútbol-7, así como cualesquiera otras de sus diversas especialidades.

Del análisis de dicho artículo se desprende que no se encuentran integrados dentro de la Liga de Fútbol Aficionado, y por ende, en el concepto de categoría denominada de aficionados la categoría de Segunda División B, sino que tan sólo tienen tal carácter las propiamente denominadas por tal nombre, así como los juveniles, cadetes, alevines, benjamines y fútbol 7 y sus especialidades.

- Artículo 190.3. Entre las que enuncian los apartados anteriores tienen, además del carácter de oficiales, la cualificación de competiciones de carácter profesional, la Primera y segunda División del Campeonato Nacional de Liga, y los equipos adscritos a una y otra integran, en exclusiva y obligatoriamente, la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

Bien, entendiendo que la Segunda División B no está incluida en el precepto anterior, se deduce que tampoco tiene el carácter de profesional. Es decir, ni se podría encuadrar en aficionado propiamente entendido conforme al artículo 63 ni profesional de acuerdo con el artículo 190 del citado Reglamento.

En definitiva, la Segunda División B tiene un carácter semiprofesional. Como se concreta en el precepto que se transcribe seguidamente, en el marco de la normativa actual, resulta necesario que un club de Segunda División B cuente, al menos, con diez licencias denominadas 'P', es decir, 'profesionales', pudiendo ser el resto licencias 'A', es decir, 'amateur'. La diferencia entre una y otras estriba, como se ha explicado anteriormente, en el hecho de que el futbolista perciba, o no, una remuneración distinta de la mera compensación de gastos. En consecuencia, en el marco actual, por definición e imposición por las reglas reguladoras de las competiciones de fútbol, la Liga de Segunda División B no tiene un carácter aficionado. Es más, de la consulta de la base de datos de la AEAT y de la página web (tal y como consta en el expediente electrónico) se constata que algunos de los jugadores de la plantilla del primer equipo constan como perceptores de rendimientos del trabajo.

El artículo del Reglamento General de la Federación Española de Fútbol en donde se regula tal imposición es el siguiente:

- Artículo 121. Número de licencias por equipos.

1. Los clubes de Primera, Segunda División podrán obtener hasta un máximo de veinticinco licencias de futbolistas en su primer equipo.

2. Tratándose de clubes de Segunda 'B', Tercera División el número máximo de los futbolistas de su plantilla será de veintidós, de entre los cuales no podrá haber más de dieciséis mayores de 23 años debiendo ser el resto menores de la citada edad, computándose las altas y bajas que se pudieran producir a lo largo de la temporada, de tal forma que la plantilla nunca pueda estar compuesta por más de dieciséis futbolistas mayores de 23 años. En lo que atañe a los clubes de Segunda División 'B' deberán disponer con carácter obligatorio de un número mínimo de diez licencias 'P', desde que finalice el primer plazo de inscripciones hasta final de temporada, siendo este un requisito de participación en la competición.

- En consecuencia, en el marco de la interpretación administrativa existente, y en virtud de la regulación aplicable, se debe concluir que, al no resultar encuadrado en el carácter aficionado definido por el artículo 63 del Reglamento de Fútbol Profesional, y al no tener todos los jugadores la condición de aficionados, no procede la aplicación del tipo reducido al que se refiere el artículo 91. Uno.2. 8º de la LIVA, debiendo repercutir al 21 por cien.

Por último, este centro gestor considera que, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los beneficios fiscales, como es un tipo de gravamen reducido, no pueden interpretarse de forma analógica para extender más allá de sus estrictos términos su aplicación, por lo que sólo puede admitirse su aplicación si ésta queda suficientemente clara, lo cual, como ya se ha concretado, no acaece en el presente caso.

En fecha 30 de julio de 2018 ***XZ SAD*** *presenta alegaciones, procediendo esta oficina gestora a su contestación como seguidamente se detalla:*

- Según escrito presentado la sociedad comprobada, ésta presta servicios de venta de entradas a espectáculos de fútbol, así como de abonos de temporada que otorgan a los abonados el derecho de asistir a dichos espectáculos, estando encuadrada en la categoría de segunda división B.

Además, se expone literalmente: 'Al respecto, el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol diferencia entre categorías profesionales y categorías no profesionales, esto es, aficionadas, sin que exista ninguna calificación intermedia de 'categoría semiprofesional' como la que termina 'inventándose', en beneficio propio, esta oficina de gestión.

Al margen de considerar que la calificación intermedia de 'categoría semiprofesional' se ajuste en mayor o menor medida a los términos que se permitiría deducir del contenido del Reglamento de Fútbol Profesional, no es un término 'inventado' por esta Oficina Gestora, sino que tal denominación es una acepción generalmente utilizada en el mundo del deporte pues, tal y como consta en el expediente

que tal denominación es una acepción generalmente utilizada en el mundo del deporte pues, tal y como consta en el expediente electrónico, es de uso normalizado por diferentes medios periodísticos.

No obstante, la discusión sobre dicha denominación es una cuestión puramente formal, pues el tema a tratar es si está o no está incluida en la condición de espectáculo de carácter aficionado, lo que determinaría la aplicación o no del tipo reducido de IVA.

*- - El administrado insiste en que en ningún artículo del Reglamento General de la RFEF se dispone expresamente que la Segunda División B tenga un carácter profesional. Según **XZ SAU** el Reglamento de la Federación Española de Fútbol no induce a equívocos al excluir el carácter profesional a la Segunda División 'B'. Dicha afirmación (su carácter no profesional) no es negada por esta oficina gestora; no obstante, siguiendo la línea argumental de la sociedad comprobada, si dado que no se cita expresamente como categoría profesional la Segunda División B no se puede considerar que sea profesional (opinión compartida por esta oficina gestora) por el mismo motivo se ha de considerar que lo que no aparece expresamente delimitado como carácter aficionado no tiene tal consideración, siendo indiferente que sea semiprofesional o simplemente no encuadrado en ninguna de las categorías anteriormente citadas, pues el artículo 63 del citado Reglamento enumera con absoluta claridad lo que se entiende por Liga Nacional de Fútbol Aficionado, sin que la Segunda División B se encuentre dentro de dicha enumeración.*

Es decir, resulta indiferente la categoría en que esté encuadrada, o que no esté encuadrada en ninguna, pues lo único relevante para considerar excluido del tipo reducido es que no tenga el carácter de aficionado.

- Es más, se aporta un Anexo 3, consistente en una Resolución de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, por la que se convocan ayudas para la protección social de determinadas categorías de fútbol. Dicha Resolución tiene como objeto ayudas para el pago de cuotas empresariales derivados de, entre otros, la Segunda División B del Campeonato de fútbol masculino. Bien, analizando la normativa a la que se refiere la Resolución, es decir, el Real Decreto Ley 5/2015, de 30 de abril, se comprueba que, tal y como se transcribe a continuación, se diferencia entre, entre otras, el fútbol aficionado y otras categorías no profesionales, lo que ratifica la afirmación de que sí existen categorías intermedias, y, en todo caso, de que no todo lo no profesional es aficionado.

En concreto, la exposición de motivos de dicho RD Ley 5/2015 establece:

'Así, el interés general también se encierra en destinar partidas de estos ingresos al fútbol aficionado, al fútbol femenino, cuyo desarrollo es muy inferior por razones históricas que no dejan de contar entre ellas con discriminaciones que reclaman su compensación, a las categorías no profesionales del fútbol de las que se nutren no pocas veces sus plantillas y desde las que ascienden cada año el 20 por 100 de los equipos de la Segunda División profesional, o al resto de modalidades deportivas y deportistas que enriquecen la imagen de nuestro país y ofrecen a nuestros ciudadanos su entrega y sus victorias, y que muy generalizadamente acaban sus carreras deportivas sin haber podido si quiera comenzar su carrera como cotizantes.'.

Precisamente en dicha exposición de motivos está incorporando de forma implícita la Segunda B como otra categoría no profesional distinta de la de carácter aficionado, al expresar que permite nutrir las plantillas de las profesionales y que ascienden cada año el 20 por cien a la categoría Segunda A (categoría profesional).

Por lo tanto, lo que sin duda alguna queda meridianamente claro del análisis de la normativa planteada es que el Fútbol de Segunda División B ni es profesional ni es aficionado.

- - Por otra parte, el contribuyente adjunta como Anexo 2 un certificado del Secretario General de la Real Federación Española de Fútbol, que manifiesta el Campeonato Nacional de Liga de Segunda División B, entre otros, tienen la cualificación de competiciones de carácter aficionado.

En este sentido, este centro gestor considera que no es prueba suficiente dicho certificado, pues ello no está avalado por la normativa propia de la Federación, ya que, a la luz del estudio de ésta, desarrollada en los puntos precedentes, se llega a una conclusión distinta. El certificado redunda en la confusión de equiparar distinguir entre profesional y aficionado sin que expresamente se mencione la categoría de Segunda B. Es más, se ha de recordar que la Administración Tributaria ostenta una autonomía calificadora, conforme al artículo 13 de la Ley General Tributaria, instrumentada a partir de la Dirección General de Tributos, que determina que no se encuentre constreñida por una interpretación singular y al margen de su propia normativa interna de la Secretaria General de la Federación Española de Fútbol y en consecuencia tenga la potestad para interpretar lo que es y lo que no es espectáculo de carácter aficionado. Y esta interpretación, tal y como se motiva en la presente liquidación provisional, es la que mantiene la Dirección General de Tributos en su consulta nº 1297/1993, de 29 de noviembre de 1994.

- En consecuencia, dado que el tipo reducido del 10 por cien sólo es aplicable a espectáculos deportivos de carácter aficionado, y ha quedado suficientemente acreditado que no forma parte del Fútbol Aficionado, simplemente no concurren los requisitos objetivos necesarios para la inclusión en dicho beneficio fiscal. Si, además, existiera alguna duda y se planteara la posibilidad de interpretar dicho precepto de forma analógica, dicha posibilidad se encuentra vetada por expresa disposición legal, de acuerdo con el artículo 14 de la LGT, tal y como se expone en la motivación de la presente liquidación provisional. Así, la interpretación de un tipo reducido de IVA no puede realizarse de forma extensiva, tal y como señalan, entre otras, la Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de 478/2015, de la Región de Murcia, o la 147/2012, del Principado de Asturias.

- Por último, y aunque no sería precisa una mayor aclaración, dada la claridad de la normativa expuesta, la consulta de la Dirección General de Tributos transcrita anteriormente corrobora la conclusión mantenida al afirmar que si al menos uno de los jugadores tiene el carácter de profesional se excluiría la condición de carácter aficionado. En este sentido no se puede admitir la alegación del contribuyente que considera que hay que distinguir entre la condición de deportista del del espectáculo deportivo no sólo por la claridad de la consulta citada sino porque, además de que tal y como se ha mantenido en los párrafos anteriores no tiene la condición de aficionado, y en virtud de la normativa organizativa actual, los equipos de Segunda División B deben contar con al menos diez deportistas profesionales. Es pues este argumento uno más, y no el único, para excluir del concepto de espectáculo de carácter aficionado.

Por todo ello, se procede por esta oficina gestora a la desestimación de las alegaciones planteadas y a la confirmación de la propuesta de liquidación previamente emitida mediante la emisión de la presente liquidación provisional.

SEGUNDO.- **Ejercicio 2015**

En fecha 29 de septiembre de 2016 se notifica requerimiento con el que se inicia un procedimiento de gestión de comprobación limitada en relación a los periodos señalados del ejercicio 2015. En dicha notificación se le requiere la presentación de los Libros Registros de Facturas Expedidas, Recibidas y de Bienes de Inversión.

En fecha 13 de febrero de 2018 se notifica acuerdo de declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2015 y requerimiento de documentación con el que se inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada por cada uno de los trimestres del ejercicio 2015. En el requerimiento se solicita aporte todas las facturas emitidas y recibidas que contengan el tipo impositivo del 10%

Atendido requerimiento, en fecha 2 de mayo de 2018 se notifica propuesta de liquidación y trámite de alegaciones.

En fecha 6 de junio de 2018 se notifican sendas liquidaciones provisionales en la que se regularizan las cuotas repercutidas de los cuatro trimestres del ejercicio, con la siguiente motivación, similar para los 4 periodos:

La autoliquidación contiene un error de cálculo en la cuota que resulta de aplicar a la base imponible declarada en régimen general el/los tipo/s impositivo/s vigente/s que establece/n el/los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

- Se rectifica el importe declarado en concepto de modificación de bases y/o cuotas de IVA, como consecuencia de modificaciones que no cumplen los requisitos establecidos en los artículos 21, 80 y 89 de la Ley 37/1992.

- En fecha 13/02/2018 se reinicia un procedimiento que previamente había caducado, siendo declarada la caducidad del procedimiento de comprobación limitada ... con anterioridad. Mediante dicho requerimiento se solicitaba, entre otra documentación, copia de la totalidad de las facturas emitidas al tipo reducido del 10 por cien, justificando la aplicación de dicho tipo reducido. En fecha 7 de marzo de 2018 contesta al requerimiento efectuado manifestando que la venta de entradas y los abonos de temporada tributan al tipo reducido del 10 por cien en virtud del artículo 91. Uno.2. 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. A tales efectos, adjuntó, entre otra documentación, un certificado de la Federación Catalana de Fútbol en el que se considera que, al estar englobado en segunda división B, se considera una competición de carácter no profesional.

*La sociedad mercantil objeto de comprobación presta servicios, entre otros, de venta de entradas a espectáculos de fútbol. En concreto, y en lo que al punto controvertido objeto de análisis se refiere, de venta de entradas, así como abonos que otorgan a los abonados el mismo derecho, de partidos de fútbol de **XZ**, equipo de fútbol integrado en la Segunda División B, repercutiendo en ambos casos al tipo de gravamen reducido del 10 por cien.*

Para analizar este caso concreto resulta preciso explicitar la siguiente normativa y doctrina administrativa:

Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(. . .) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(. . .) 8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

- Por otra parte, la consulta de la Dirección General de Tributos nº 1297/1993, de 29 de noviembre de 1994, clarifica la tributación de las entradas a los partidos de un equipo de fútbol de la Segunda División B, debiendo entenderse referidos igualmente, ante la falta de una consulta específica posterior, aplicable al presente caso, respecto a los tipos de gravamen actualizados. Dicha consulta prescribe lo siguiente:

'La entidad consultante tiene la consideración de club deportivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 10/1990, del Deporte. Está estructurada en diversas secciones deportivas:

atletismo, baloncesto, fútbol, gimnasia rítmica, pelota vasca, tenis y tenis de mesa.

La Sección de fútbol tiene un equipo clasificado en la segunda división B del fútbol nacional y adscrito a la Federación Española de Fútbol.

El tipo impositivo reducido del 6 por ciento es aplicable a los espectáculos deportivos de carácter aficionado, debiendo entenderse como tales aquellos en los que participen exclusivamente deportistas que, de acuerdo con la normativa que les sea aplicable, tengan la condición de deportistas no profesionales.

Por consiguiente, se aplicará el tipo del 6 por ciento a los espectáculos deportivos organizados por la entidad consultante, incluidos los partidos de fútbol en que participe el equipo encuadrado en la segunda división B, únicamente en los casos en que todos los deportistas sean no profesionales de acuerdo con la normativa que les sea aplicable. Cuando no concurra dicha circunstancia, el tipo impositivo aplicable será el general del 15 por ciento.'.

- Así, para determinar si la venta de entradas queda amparada por la tributación reducida establecida en el artículo 91. UNO. 2. 8º de la LIVA se ha de determinar, además de lo que se describe en los apartados siguientes, si la totalidad de los jugadores no son profesionales, es decir, deportistas aficionados, en cuyo caso sí gozarían de la precitada tributación reducido (10 por cien en la actualidad), o por el contrario, al menos uno de ellos tiene tal condición, en cuyo caso el tipo de gravamen de las ventas de las entradas y de los abonos sería el tipo general del 21 por cien. En este sentido, se debe entender por deportista aficionado, de acuerdo con el artículo 1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales, aquellos que practican el deporte sin hacerlo por cuenta y dentro del ámbito de la organización y dirección de una entidad deportiva, percibiendo únicamente compensaciones por los gastos derivados de la práctica deportiva.

También resulta preciso analizar la regulación de las actividades subyacentes a las ventas de entradas que repercutieron al tipo reducido, lo cual se plasma en el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. En concreto, resultan de especial interés los siguientes preceptos:

- Artículo 63 (del Título XII De la Liga Nacional de Fútbol Aficionado). Definición: La Liga Nacional de Fútbol Aficionado es el órgano interno de la RFEF a través del cual se organiza y dirige la actividad deportiva propia de las categorías denominadas de aficionados, juveniles, cadetes, alevines, benjamines, prebenjamines y fútbol-7, así como cualesquiera otras de sus diversas especialidades.

Del análisis de dicho artículo se desprende que se no encuentran integrados dentro de la Liga de Fútbol Aficionado, y por ende, en el concepto de categoría denominada de aficionados la categoría de Segunda División B, sino que tan sólo tienen tal carácter las propiamente denominadas por tal nombre, así como los juveniles, cadetes, alevines, benjamines y fútbol 7 y sus especialidades.

- - Artículo 190.3. Entre las que enuncian los apartados anteriores tienen, además del carácter de oficiales, la cualificación de competiciones de carácter profesional, la Primera y segunda División del Campeonato Nacional de Liga, y los equipos adscritos a una y otra integran, en exclusiva y obligatoriamente, la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

Bien, entendiendo que la Segunda División B no está incluida en el precepto anterior, se deduce que tampoco tiene el carácter de profesional. Es decir, ni se podría encuadrar en aficionado propiamente entendido conforme al artículo 63 ni profesional de acuerdo con el artículo 190 del citado Reglamento.

En definitiva, la Segunda División B tiene un carácter semiprofesional. Como se concreta en el precepto que se transcribe seguidamente, en el marco de la normativa actual, resulta necesario que un club de Segunda División B cuente, al menos, con diez licencias denominadas 'P', es decir, 'profesionales', pudiendo ser el resto licencias 'A', es decir, 'amateur'. La diferencia entre una y otras estriba, como se ha explicado anteriormente, en el hecho de que el futbolista perciba, o no, una remuneración distinta de la mera compensación

de gastos. En consecuencia, en el marco actual, por definición e imposición por las reglas reguladoras de las competiciones de fútbol, la Liga de Segunda División B no tiene un carácter aficionado. Es más, de la consulta de la base de datos de la AEAT y de la página web (tal y como consta en el expediente electrónico) se constata que algunos de los jugadores de la plantilla del primer equipo constan como perceptores de rendimientos del trabajo.

- El artículo del Reglamento General de la Federación Española de Fútbol en donde se regula tal imposición es el siguiente:

- Artículo 121. Número de licencias por equipos.

1. Los clubes de Primera, Segunda División podrán obtener hasta un máximo de veinticinco licencias de futbolistas en su primer equipo.

2. Tratándose de clubes de Segunda 'B', Tercera División el número máximo de los futbolistas de su plantilla será de veintidós, de entre los cuales no podrá haber más de dieciséis mayores de 23 años debiendo ser el resto menores de la citada edad, computándose las altas y bajas que se pudieran producir a lo largo de la temporada, de tal forma que la plantilla nunca pueda estar compuesta por más de dieciséis futbolistas mayores de 23 años. En lo que atañe a los clubes de Segunda División 'B' deberán disponer con carácter obligatorio de un número mínimo de diez licencias 'P', desde que finalice el primer plazo de inscripciones hasta final de temporada, siendo este un requisito de participación en la competición.

En consecuencia, en el marco de la interpretación administrativa existente, y en virtud de la regulación aplicable, se debe concluir que, al no resultar encuadrado en el carácter aficionado definido por el artículo 63 del Reglamento de Fútbol Profesional, y al no tener todos los jugadores la condición de aficionados, no procede la aplicación del tipo reducido al que se refiere el artículo 91. Uno.2. 8º de la LIVA, debiendo repercutir al 21 por cien. Por último, este centro gestor considera que, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los beneficios fiscales, como es un tipo de gravamen reducido, no pueden interpretarse de forma analógica para extender más allá de sus estrictos términos su aplicación, por lo que sólo puede admitirse su aplicación si ésta queda suficientemente clara, lo cual, como ya se ha concretado, no acaece en el presente caso.

- En fecha 22 de mayo de 2018 ***XZ SAD*** *presenta alegaciones, procediendo esta oficina gestora a su contestación como seguidamente se detalla:*

- Según escrito presentado la sociedad comprobada, ésta presta servicios de venta de entradas a espectáculos de fútbol, así como de abonos de temporada que otorgan a los abonados el derecho de asistir a dichos espectáculos, estando encuadrada en la categoría de segunda división B.

Además, se expone literalmente: 'Al respecto, el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol diferencia entre categorías profesionales y categorías no profesionales, esto es, aficionadas, sin que exista ninguna calificación intermedia de 'categoría semiprofesional' como la que termina 'inventándose', en beneficio propio, esta oficina de gestión.

Al margen de considerar que la calificación intermedia de 'categoría semiprofesional' se ajuste en mayor o menor medida a los términos que se permitiría deducir del contenido del Reglamento de Fútbol Profesional, no es un término 'inventado' por esta Oficina Gestora, sino que tal denominación es una acepción generalmente utilizada en el mundo del deporte pues, tal y como consta en el expediente electrónico, es de uso normalizado por diferentes medios periodísticos.

No obstante, la discusión sobre dicha denominación es una cuestión puramente formal, pues el tema a tratar es si está o no está incluida en la condición de espectáculo de carácter aficionado, lo que determinaría la aplicación o no del tipo reducido de IVA.

- - El administrado insiste en que en ningún artículo del Reglamento General de la RFEF se dispone expresamente que la Segunda División B tenga un carácter profesional. Según ***XZ SAU*** *el Reglamento de la Federación Española de Fútbol no induce a equívocos al excluir el carácter profesional a la Segunda División 'B'. Dicha afirmación (su carácter no profesional) no es negada por esta oficina gestora; no obstante, siguiendo la línea argumental de la sociedad comprobada, si dado que no se cita expresamente como categoría profesional la Segunda División B no se puede considerar que sea profesional (opinión compartida por esta oficina gestora) por el mismo motivo se ha de considerar que lo que no aparece expresamente delimitado como carácter aficionado no tiene tal consideración, siendo indiferente que sea semiprofesional o simplemente no encuadrado en ninguna de las categorías anteriormente citadas, pues el artículo 63 del citado Reglamento enumera con absoluta claridad lo que se entiende por Liga Nacional de Fútbol Aficionado, sin que la Segunda División B se encuentre dentro de dicha enumeración.*

Es decir, resulta indiferente la categoría en que esté encuadrada, o que no esté encuadrada en ninguna, pues lo único relevante para considerar excluido del tipo reducido es que no tenga el carácter de aficionado.

- Es más, se aporta un Anexo 2, consistente en una Resolución de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, por la que se convocan ayudas para la protección social de determinadas categorías de fútbol. Dicha Resolución tiene como objeto ayudas para el pago de cuotas empresariales derivados de, entre otros, la Segunda División B del Campeonato de fútbol masculino. Bien, analizando la normativa a la que se refiere la Resolución, es decir, el Real Decreto Ley 5/2015, de 30 de abril, se comprueba que, tal y como se transcribe a continuación, se diferencia entre, entre otras, el fútbol aficionado y otras categorías no profesionales, lo que ratifica la afirmación de que sí existen categorías intermedias, y, en todo caso, de que no todo lo no profesional es aficionado.

- En concreto, la exposición de motivos de dicho RD Ley 5/2015 establece:

'Así, el interés general también se encierra en destinar partidas de estos ingresos al fútbol aficionado, al fútbol femenino, cuyo desarrollo es muy inferior por razones históricas que no dejan de contar entre ellas con discriminaciones que reclaman su compensación, a las categorías no profesionales del fútbol de las que se nutren no pocas veces sus plantillas y desde las que ascienden cada año el 20 por 100 de los equipos de la Segunda División profesional, o al resto de modalidades deportivas y deportistas que enriquecen la imagen de nuestro país y ofrecen a nuestros ciudadanos su entrega y sus victorias, y que muy generalizadamente acaban sus carreras deportivas sin haber podido si quiera comenzar su carrera como cotizantes.'.

Precisamente en dicha exposición de motivos está incorporando de forma implícita la Segunda B como otra categoría no profesional distinta de la de carácter aficionado, al expresar que permite nutrir las plantillas de las profesionales y que ascienden cada año el 20 por cien a la categoría Segunda A (categoría profesional).

Por lo tanto, lo que sin duda alguna queda meridianamente claro del análisis de la normativa planteada es que el Fútbol de Segunda División B ni es profesional ni es aficionado.

- - En consecuencia, dado que el tipo reducido del 10 por cien sólo es aplicable a espectáculos deportivos de carácter aficionado, y ha quedado suficientemente acreditado que no forma parte del Fútbol Aficionado, simplemente no concurren los requisitos objetivos necesarios para la inclusión en dicho beneficio fiscal. Si, además, existiera alguna duda y se planteara la posibilidad de interpretar dicho precepto de forma analógica, dicha posibilidad se encuentra vetada por expresa disposición legal, de acuerdo con el artículo 14 de la LGT, tal y como se expone en la motivación de la presente liquidación provisional. Así, la interpretación de un tipo reducido de IVA no puede realizarse de forma extensiva, tal y como señalan, entre otras, la Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de 478/2015, de la Región de Murcia, o la 147/2012, del Principado de Asturias

Región de Murcia, o la 14/2012, del Principado de Asturias.

- Por último, y aunque no sería precisa una mayor aclaración, dada la claridad de la normativa expuesta, la consulta de la Dirección General de Tributos transcrita anteriormente corrobora la conclusión mantenida al afirmar que si al menos uno de los jugadores tiene el carácter de profesional se excluiría la condición de carácter aficionado. En este sentido no se puede admitir la alegación del contribuyente que considera que hay que distinguir entre la condición de deportista del del espectáculo deportivo no sólo por la claridad de la consulta citada sino porque, además de que tal y como se ha mantenido en los párrafos anteriores no tiene la condición de aficionado, y en virtud de la normativa organizativa actual, los equipos de Segunda División B deben contar con al menos diez deportistas profesionales. Es pues este argumento uno más, y no el único, para excluir del concepto de espectáculo de carácter aficionado.

Por todo ello, se procede por esta oficina gestora a la desestimación de las alegaciones planteadas y a la confirmación de la propuesta de liquidación previamente emitida mediante la emisión de la presente liquidación provisional.

No conforme con la liquidación provisional practicada, en fecha 4 de julio de 2018 interpone recurso de reposición solicitando la revisión del procedimiento. La resolución del recurso de reposición se notifica el día 19 de diciembre de 2018

TERCERO.- **Ejercicio 2018**

En fecha 23 de abril de 2019 se notifica requerimiento de documentación con el que se inicia un procedimiento de gestión de comprobación limitada en relación a los cuatro trimestres del ejercicio 2018 de IVA.

Atendido el requerimiento, en fecha 15 de mayo de 2019 se notifica propuesta de liquidación y trámite de alegaciones

No constando alegaciones presentadas, en fecha 7 de junio de 2019 se notifica liquidación provisional con el detalle que se contiene en la misma y con la siguiente motivación:

La autoliquidación contiene un error de cálculo en la cuota que resulta de aplicar a la base imponible declarada en régimen general el/los tipo/s impositivo/s vigente/s que establece/n el/los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

- Se rectifica el importe declarado en concepto de modificación de bases y/o cuotas de IVA, como consecuencia de modificaciones que no cumplen los requisitos establecidos en los artículos 21, 80 y 89 de la Ley 37/1992.

*- En fecha 13/02/2018 se iniciaron procedimientos de comprobación limitada relativos a los cuatro trimestres de IVA de 2015 en el cual se comprobó la improcedencia de la tributación a tipo reducido de la venta de entradas y abonos de socios de **XZ**, al considerar que no se cumplían los requisitos legales ni doctrinales para su consideración como espectáculo de carácter aficionado. En este sentido, este centro gestor considera que existiendo una similitud fáctica respecto al año 2015 y el año 2018, los documentos y antecedentes incluidos en los procedimientos ...*

En este sentido, se requirieron copia de la totalidad de las facturas emitidas al tipo reducido del 10 por cien, justificando la aplicación de dicho tipo reducido, manifestando en su contestación que la venta de entradas y los abonos de temporada tributan al tipo reducido del 10 por cien en virtud del artículo 91. Uno.2. 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. A tales efectos, adjuntó, entre otra documentación, un certificado de la Federación Catalana de Fútbol en el que se considera que, al estar englobado en segunda división B, se considera una competición de carácter no profesional.

*- La sociedad mercantil objeto de comprobación presta servicios, entre otros, de venta de entradas a espectáculos de fútbol. En concreto, y en lo que al punto controvertido objeto de análisis se refiere, de venta de entradas, así como abonos que otorgan a los abonados el mismo derecho, de partidos de fútbol de **XZ**, equipo de fútbol integrado en la Segunda División B, repercutiendo en ambos casos al tipo de gravamen reducido del 10 por cien.*

Para analizar este caso concreto resulta preciso explicitar la siguiente normativa y doctrina administrativa:

Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos.

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...) 8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

Por otra parte, la consulta de la Dirección General de Tributos nº 1297/1993, de 29 de noviembre de 1994, clarifica la tributación de las entradas a los partidos de un equipo de fútbol de la Segunda División B, debiendo entenderse referidos igualmente, ante la falta de una consulta específica posterior, aplicable al presente caso, respecto a los tipos de gravamen actualizados. Dicha consulta prescribe lo siguiente:

'La entidad consultante tiene la consideración de club deportivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 10/1990, del Deporte. Está estructurada en diversas secciones deportivas:

atletismo, baloncesto, fútbol, gimnasia rítmica, pelota vasca, tenis y tenis de mesa.

La Sección de fútbol tiene un equipo clasificado en la segunda división B del fútbol nacional y adscrito a la Federación Española de Fútbol.

El tipo impositivo reducido del 6 por ciento es aplicable a los espectáculos deportivos de carácter aficionado, debiendo entenderse como tales aquellos en los que participen exclusivamente deportistas que, de acuerdo con la normativa que les sea aplicable, tengan la condición de deportistas no profesionales.

Por consiguiente, se aplicará el tipo del 6 por ciento a los espectáculos deportivos organizados por la entidad consultante, incluidos los partidos de fútbol en que participe el equipo encuadrado en la segunda división B, únicamente en los casos en que todos los deportistas sean no profesionales de acuerdo con la normativa que les sea aplicable. Cuando no concurra dicha circunstancia, el tipo impositivo aplicable será el general del 15 por ciento.'.

Así, para determinar si la venta de entradas queda amparada por la tributación reducida establecida en el artículo 91. UNO. 2. 8º de la LIVA se ha de determinar, además de lo que se describe en los apartados siguientes, si la totalidad de los jugadores no son profesionales, es decir, deportistas aficionados, en cuyo caso sí gozarían de la precitada tributación reducido (10 por cien en la actualidad), o por el contrario, al menos uno de ellos tiene tal condición, en cuyo caso el tipo de gravamen de las ventas de las entradas y de los abonos sería el tipo general del 21 por cien. En este sentido, se debe entender por deportista aficionado, de acuerdo con el artículo 1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales, aquellos que practican el deporte sin hacerlo por cuenta y dentro del ámbito de la organización y dirección de una entidad deportiva, percibiendo únicamente

compensaciones por los gastos derivados de la práctica deportiva.

- También resulta preciso analizar la regulación de las actividades subyacentes a las ventas de entradas que repercutieron al tipo reducido, lo cual se plasma en el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol. En concreto, resultan de especial interés los siguientes preceptos:

- Artículo 63 (del Título XII De la Liga Nacional de Fútbol Aficionado). Definición: La Liga Nacional de Fútbol Aficionado es el órgano interno de la RFEF a través del cual se organiza y dirige la actividad deportiva propia de las categorías denominadas de aficionados, juveniles, cadetes, alevines, benjamines, prebenjamines y fútbol-7, así como cualesquiera otras de sus diversas especialidades.

Del análisis de dicho artículo se desprende que se no encuentran integrados dentro de la Liga de Fútbol Aficionado, y por ende, en el concepto de categoría denominada de aficionados la categoría de Segunda División B, sino que tan sólo tienen tal carácter las propiamente denominadas por tal nombre, así como los juveniles, cadetes, alevines, benjamines y fútbol 7 y sus especialidades.

- Artículo 190.3. Entre las que enuncian los apartados anteriores tienen, además del carácter de oficiales, la cualificación de competiciones de carácter profesional, la Primera y segunda División del Campeonato Nacional de Liga, y los equipos adscritos a una y otra integran, en exclusiva y obligatoriamente, la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

Bien, entendiendo que la Segunda División B no está incluida en el precepto anterior, se deduce que tampoco tiene el carácter de profesional. Es decir, ni se podría encuadrar en aficionado propiamente entendido conforme al artículo 63 ni profesional de acuerdo con el artículo 190 del citado Reglamento.

En definitiva, la Segunda División B tiene un carácter semiprofesional. Como se concreta en el precepto que se transcribe seguidamente, en el marco de la normativa actual, resulta necesario que un club de Segunda División B cuente, al menos, con diez licencias denominadas 'P', es decir, 'profesionales', pudiendo ser el resto licencias 'A', es decir, 'amateur'. La diferencia entre una y otras estriba, como se ha explicado anteriormente, en el hecho de que el futbolista perciba, o no, una remuneración distinta de la mera compensación de gastos. En consecuencia, en el marco actual, por definición e imposición por las reglas reguladoras de las competiciones de fútbol, la Liga de Segunda División B no tiene un carácter aficionado. Es más, de la consulta de la base de datos de la AEAT y de la página web (tal y como consta en el expediente electrónico) se constata que algunos de los jugadores de la plantilla del primer equipo constan como perceptores de rendimientos del trabajo.

El artículo del Reglamento General de la Federación Española de Fútbol en donde se regula tal imposición es el siguiente:

- Artículo 121. Número de licencias por equipos.

1. Los clubes de Primera, Segunda División podrán obtener hasta un máximo de veinticinco licencias de futbolistas en su primer equipo.

2. Tratándose de clubes de Segunda 'B', Tercera División el número máximo de los futbolistas de su plantilla será de veintidós, de entre los cuales no podrá haber más de dieciséis mayores de 23 años debiendo ser el resto menores de la citada edad, computándose las altas y bajas que se pudieran producir a lo largo de la temporada, de tal forma que la plantilla nunca pueda estar compuesta por más de dieciséis futbolistas mayores de 23 años. En lo que atañe a los clubes de Segunda División 'B' deberán disponer con carácter obligatorio de un número mínimo de diez licencias 'P', desde que finalice el primer plazo de inscripciones hasta final de temporada, siendo este un requisito de participación en la competición.

- En consecuencia, en el marco de la interpretación administrativa existente, y en virtud de la regulación aplicable, se debe concluir que, al no resultar encuadrado en el carácter aficionado definido por el artículo 63 del Reglamento de Fútbol Profesional, y al no tener todos los jugadores la condición de aficionados, no procede la aplicación del tipo reducido al que se refiere el artículo 91.

Uno.2. 8º de la LIVA, debiendo repercutir al 21 por cien.

Por último, este centro gestor considera que, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los beneficios fiscales, como es un tipo de gravamen reducido, no pueden interpretarse de forma analógica para extender más allá de sus estrictos términos su aplicación, por lo que sólo puede admitirse su aplicación si ésta queda suficientemente clara, lo cual, como ya se ha concretado, no acaece en el presente caso.

- En fecha 15 de mayo de 2019 se notificó la propuesta de liquidación, otorgando un plazo de alegaciones de diez días hábiles. Dado que ha transcurrido el plazo establecido sin que se haya ejercido tal derecho, se procede por esta oficina gestora a la confirmación de la precitada propuesta mediante la emisión de la presente liquidación provisional.

CUARTO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	**F. Inter.**	**F. Entra.**
17-00272-2019	28/12/2018	21/02/2019
17-00298-2019	28/12/2018	28/02/2019
17-00299-2019	28/12/2018	28/02/2019
17-00302-2019	28/12/2018	28/02/2019
17-00939-2019	27/06/2019	29/06/2019

Siguiendo el procedimiento reglamentariamente establecido, en fecha 7 de marzo de 2019 se notifica la puesta de manifiesto del expediente de los periodos comprobados de los ejercicios 2014-2017, y en fecha 8 de julio de 2019 se notifica la puesta de manifiesto del expediente de los periodos comprobados del ejercicio 2018.

En fecha 4 de abril de 2019 y 22 de julio de 2019, respectivamente, presenta, en síntesis, alegaciones en disconformidad con las liquidaciones por entender que la N **SAD** compite en la Segunda División "B" y como tal, debe integrarse dentro de la competición

de carácter aficionado al no haber estado expresamente calificada como competición de carácter profesional por el Consejo Superior de Deportes, por lo que procede la venta de entradas y abonos al tipo reducido del IVA del 10 por ciento

Posteriormente en fecha 26 de mayo de 2020 presenta alegaciones complementarias indicando que en el supuesto de mantener el tipo impositivo del 21% en la venta de entradas y abonos, la base imponible que resulta de las liquidaciones recurridas es erróneo y contrario a los artículos 73 y 78 de la Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según interpretación de TJUE, TS y TEAC.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La cuestión planteada consiste en determinar si las liquidaciones practicadas son ajustadas a Derecho

CUARTO.- La presente reclamación se contrae a determinar el tipo aplicable a la venta de entradas y abonos de socios de **XZ** encajan en el presupuesto de hecho que nos indica el artículo 91.Uno.2 8º de la Ley del IVA considerándose como espectáculo deportivo de carácter aficionado:

> *Artículo 91.- Tipos impositivos reducidos.*
>
> *Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:*
>
> *(...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes:*
>
> *(...) 8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.*

En las liquidaciones objeto de revisión se regulariza el tipo impositivo por las ventas de entradas y abonos de la entidad reclamante al no tener todos los jugadores la condición de aficionados. Sin embargo, es de ver, para la cuestión controvertida, la siguiente contestación de la Dirección General de Tributos ante la cuestión planteada en la Consulta Vinculante de 20 de febrero de 2019, V0359-19 (el subrayado es nuestro)

> *"1.- En relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios descritos, el artículo 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.*
>
> *A tal efecto, el artículo 91.Uno.2. 8º dispone que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:*
>
> *"8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.".*
>
> *Hay que señalar, en primer lugar, que la aplicación del tipo reducido del Impuesto no se hace extensiva a la actividad de organizador de espectáculos deportivos o competiciones, ni a los servicios prestados como tal, pues tal característica no alcanza a las operaciones que realice el organizador de tales espectáculos, sino que será aplicable únicamente, en su caso, a la entrada a la celebración de los mencionados espectáculos.*
>
> *Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra "aficionado" en su segunda acepción como aquel que cultiva o practica, sin ser profesional, un arte, oficio, ciencia, deporte, etc., contraponiéndola al adjetivo "profesional", que define como aquel que practica habitualmente una actividad de la cual vive.*
>
> *No obstante, no corresponde a este Centro directivo establecer las condiciones bajo las cuales determinadas competiciones puedan merecer el calificativo de espectáculos deportivos de carácter aficionado, debiendo acudirse, en este caso, a la normativa específica que sea aplicable a la actividad objeto de consulta.*
>
> *2.- En este sentido, y en cuanto que se refiere directamente a la actividad del consultante, debemos acudir al Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional BOE de 1 de mayo), y sus normas de desarrollo contenidas en el Real Decreto 2/2018, de 12 de enero (BOE del 13 de enero), que tiene por objeto regular las contribuciones de las entidades participantes en el Campeonato Nacional de Liga a la promoción del deporte y al desarrollo del fútbol aficionado.*
>
> *En esta normativa se prevé la aportación obligatoria por parte de los clubes y entidades participantes en el Campeonato Nacional de Liga de un porcentaje obligatorio de los ingresos derivados de la explotación de los derechos audiovisuales que se repartirá entre las federaciones autonómicas para que éstas, a su vez, lo destinen al desarrollo de la práctica del fútbol aficionado.*
>
> *El artículo 6 del mencionado Real Decreto-ley, dispone en su apartado primero letra c, lo siguiente:*
>
> *"c) Un 1 por 100 se entregará a la Real Federación Española de Fútbol, como contribución solidaria al desarrollo del fútbol aficionado. Esa cantidad podrá incrementarse en el marco del convenio al que se refiere el artículo 28 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. El Gobierno determinará reglamentariamente las finalidades y los criterios de reparto de esta cantidad entre las federaciones de ámbito territorial, en función del número de licencias.".*
>
> *A su vez, en cuanto a las posteriores aportaciones que deba realizar la Federación consultante a los distintos clubes de fútbol aficionado en cumplimiento de las referidas normas, el artículo 6 del Real Decreto 2/2018 dispone lo siguiente:*
>
> *"Las federaciones de ámbito autonómico deberán destinar las cantidades que reciban a programas de fomento o la promoción del fútbol aficionado que persigan, al menos, alguna de las siguientes finalidades:*
>
> *a) apoyar la participación en competiciones oficiales de ámbito estatal, autonómico o territorial, de fútbol y de fútbol sala de equipos adscritos a clubes no profesionales, o que no sean dependientes o filiales de los participantes en competiciones oficiales de carácter profesional;*

b) promover el desarrollo e implantación del fútbol femenino;

c) organizar cursos de formación de árbitros;

d) desarrollar actividades de apoyo a las selecciones autonómicas;

(...;).".

Por lo tanto, en virtud de los mismos fundamentos expuestos en la referida legislación la Federación consultante determinará cuales categorías, de entre las que encuadran a los clubes de futbol en las distintas divisiones de ámbito estatal, autonómico, o territorial, vienen siendo beneficiarias, de entre las mencionadas aportaciones, de las destinadas a los clubes de futbol que participan únicamente en competiciones oficiales de carácter aficionado.

En consecuencia, en relación con los espectáculos deportivos, tributarán al tipo del 10 por ciento las entradas a la celebración de partidos en competiciones de Segunda división B y Tercera división de futbol, objeto de consulta, en el caso de que la normativa específica pueda ser aplicable a tales categorías como comprendidas entre las competiciones oficiales de cualquier ámbito que no tienen carácter profesional. En caso contrario, la entrada a los mismos tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento."

Para determinar la categoría de la competición nos remitimos a la legislación específica para el deporte por la que le corresponde al Consejo Superior de Deportes la calificación de un deporte como profesional, de acuerdo con el articulo 8 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte que regula entre las competencias del CSD: *"e) calificar las competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal...;"*

Actualmente, conforme la disposición adicional sexta del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas: *"son competiciones de carácter profesional y ámbito estatal , las actualmente existentes en las modalidades deportivas de fútbol y baloncesto: Primera y Segunda División A de fútbol y Primera división masculina de baloncesto, denominada liga ACB..."*

Por todo ello, considerando la competición en a que participa la entidad recurrente y sin perjuicio de que la mantenga licencias profesionales de algunos jugadores, la competición de Segunda división B en la que participa durante los años que han sido objeto de liquidación no puede encuadrarse en la categoría de deporte de carácter profesional y por tanto será de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento para la venta de entradas y abonos de conformidad con el artículo 91.Uno.2. 8º de la Ley del impuesto.

En definitiva, debemos estimar las pretensiones del reclamante y anular los acuerdos dictados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.