

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

**NUM-CONSULTA**    **V2469-19**

**ORGANO**                    SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

**FECHA-SALIDA**        16/09/2019

**NORMATIVA**            LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3 y 110

**DESCRIPCION-HECHOS**    La entidad consultante es una asociación privada, con personalidad jurídica y capacidad de obrar que tiene por objeto exclusivo o principal la promoción y desarrollo de una o varias modalidades deportivas (especialmente el fútbol), la práctica de las mismas por sus asociados y la participación en competiciones deportivas, sin ánimo de lucro.

La entidad consultante se regula por la Ley 2/2003, de 28 de marzo, del deporte de Castilla y León, el Decreto 39/2005, de 12 de mayo de Entidades Deportivas de Castilla y León y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y cuanto se disponga en la restante legislación deportiva, incluidos los propios estatutos del club.

Los fines de la entidad son:

- Desarrollar actividades físico deportivas.
- Fomentar, promocionar y divulgar la idea del ejercicio físico y del deporte en general.
- Formar deportivamente, en la etapa inicial a sus asociados.
- Participar en competiciones federadas.

En un futuro, la entidad consultante podría percibir una cantidad económica en concepto de canon por derechos de formación de un jugador que estuvo vinculado a la entidad consultante. Esta cantidad no sería como consecuencia del contrato privado firmado entre la entidad consultante y un tercer club deportivo o sociedad anónima, en virtud de la cual se estipularía un porcentaje de una futura venta del jugador, sino que correspondería a que el jugador (que en su día abandonó el club por voluntad propia y sin contraprestación de ningún tipo para el club), consigue formalizar licencia profesional con una sociedad anónima deportiva de modo que en virtud de disposición reglamentaria correspondería a la entidad consultante una cantidad como derechos de formación, tanto a la entidad consultante como al resto de clubes donde haya estado previamente a formalizar licencia profesional, estableciéndose para el reparto una regla proporcional según los días que el futbolista haya estado de alta en los respectivos clubes deportivos.

La entidad consultante entiende que este "canon" está directamente relacionado con su objeto social.

**CUESTION-PLANTEADA**        Si el canon recibido por la entidad consultante debería ser tratado como renta exenta o no exenta a los efectos de lo establecido en el artículo 110 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**CONTESTACION-COMPLETA**    El artículo 2 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras, a:

“ (...)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública”.

Por su parte, la letra a) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002.

En el presente caso, la consultante señala que es una asociación deportiva (club deportivo) y no menciona que haya sido declarada de utilidad pública por lo que se parte de la hipótesis de que no tiene tal declaración, lo que implica que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

Así, el artículo 9.3 de la LIS establece:

“(..) Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley.”

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

“(..).

(..).

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(..).

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(..).

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.”

Por otra parte, el artículo 5.1 de la LIS define actividad económica de la siguiente forma:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(..).”

En definitiva, las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, si la entidad realizase actividades que determinasen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5.1 de la LIS, las rentas procedentes de tales actividades estarían sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizasen con terceros ajenos a la asociación como con los propios asociados.

En el supuesto concreto planteado, de la información suministrada en el escrito de consulta se desprende que la asociación consultante tiene por objeto la promoción y desarrollo de una o varias modalidades deportivas (especialmente fútbol), la práctica de las mismas por sus asociados y la participación en competiciones deportivas, sin ánimo de lucro, lo que parece que determinaría la existencia de una actividad económica con la correspondiente ordenación por cuenta propia de

medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el escrito de consulta se indica que la entidad va recibir un canon por los derechos de formación de un jugador que estuvo vinculado a la entidad fijado en virtud de una disposición reglamentaria.

Por tanto, los ingresos derivados de la prestación de los servicios que constituyen su objeto social (entre el que se encuentra la formación de un jugador) estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, el posible canon a recibir por la entidad estará sujeto y no exento en el Impuesto sobre Sociedades.

Del mismo modo, las donaciones, subvenciones o cuotas de los asociados percibidas por la asociación que se utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por la consultante estarán sujetas y no exentas al Impuesto por el contrario las cuotas de socios que no reciban servicios ni contraprestación alguna por tal aportación podrán considerarse sujetas y exentas del Impuesto. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos son cuestiones de hecho que admiten prueba en contrario ante los órganos competentes de la Administración tributaria mediante cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Una vez sentado lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LIS, la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de la misma Ley, y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15, los siguientes:

“a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior.”

El tipo de gravamen aplicable será el 25% con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.