

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V3656-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	29/12/2020
Normativa	LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3, 110, 111, 124-3 LIVA Ley 37/1992 arts.: 4, 5-uno, 20-uno-13º, 20-tres TRLRHL RDL 2/2004 arts. 78-1, 79-1, 82-1, 83
Descripción de hechos	La entidad consultante es un club deportivo sin ánimo de lucro inscrito en la sección de deporte en el Registro Andaluz de Entidades Deportivas. La entidad consultante destinará la totalidad de sus ingresos a la conservación de su objeto social, la práctica del deporte de la caza. Las distintas fuentes de ingresos de las que dispone son cuotas de socios, contratos de patrocinio publicitario e ingresos por premios en torneos.
Cuestión planteada	Si las rentas obtenidas por la entidad consultante están exentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido y, si existe obligación de darse de alta en actividades económicas.
Contestación completa	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</p> <p>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:</p> <p>“ (...)</p> <p>b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.</p> <p>(...)”.</p> <p>En el presente caso, la entidad consultante señala que es una asociación deportiva (club deportivo) y no menciona que haya sido declarada de utilidad pública, por lo que se parte del supuesto de que carece de 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 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dado que el artículo 9.3 de la LIS dispone que:</p> <p>“3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:</p> <p>a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.</p> <p>(...)”.</p> <p>La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS “estarán exentas las siguientes rentas (...):</p>

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto 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 o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el 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 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 realiza 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 escrito de consulta no se indican las actividades concretas que desarrolla la entidad consultante en el ejercicio de su objeto social. No obstante, en la medida en que las cuotas de los socios y los restantes ingresos obtenidos por la entidad consultante (en este caso, contratos de patrocinio publicitario e ingresos por premios en torneos) estén afectos a la financiación y realización de actividades que tengan la consideración de actividades económicas en los términos anteriormente señalados, formarán parte de los rendimientos derivados de tales actividades que estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, las cuotas de los socios para la realización del objeto o finalidad específica de la entidad que no se correspondan con la prestación de servicios ni contraprestaciones derivadas de una actividad económica podrán considerarse exentas del Impuesto sobre Sociedades.

En tal caso, 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 dicha Ley y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de la LIS, 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% en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS.

Por último, el apartado 3 del artículo 124 de la LIS, en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas, establece que:

“3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4, apartados uno y tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que: "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. 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."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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.

(...)

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.

(...)"

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el **club** deportivo consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

El artículo 20.Uno.13º de la Ley establece que estarán exentas de este Impuesto las operaciones siguientes: "13º. 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".

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 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 particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

De acuerdo con reiterada doctrina de este Centro directivo, la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley señala que, a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

“1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º 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.

3.º 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, números 8.º y 13.º, 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 Ley, 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”.

En este sentido, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dispone lo siguiente:

“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 cualquier caso, el consultante deberá cumplir con las condiciones requeridas en el artículo 20.Tres para ser considerada como entidad de carácter social, es decir, que los beneficios eventualmente producidos no se repartan, sino que se dediquen a la actividad que constituye su objeto social, y que los cargos de administradores sean gratuitos.

Por lo tanto, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos señalados 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.

En todo caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno 13º de la Ley 37/1992 se extenderá únicamente a las actividades ejercidas por la entidad consultante que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

Además, como se ha expuesto anteriormente, tales prestaciones de servicios habrán de estar directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En ningún caso resultará aplicable la citada exención a aquellos servicios que no estén directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física por parte de una persona física o que sólo contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de tal actividad.

En particular, este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante, de 22 de abril de 2016, con número de referencia V1808-16, que se considerarán directamente relacionados con

la práctica del deporte o la educación física, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del centro deportivo.
- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (gimnasio, polideportivo etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por posibles abonados como por no abonados.
- Arrendamiento de instalaciones deportivas con el fin de que las mismas sean usadas por personas físicas en la práctica de deporte, tanto si el servicio se presta directamente a las personas físicas que practican dicho deporte, como si se presta con cargo a un **club** o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas personas físicas que practican el deporte.
- Alquiler de material deportivo.
- Inscripción en torneos y competiciones deportivas.
- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte, clases de deporte y de rendimiento deportivo.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, por tanto, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, entre otros, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del **club** a no abonados a cambio del pago de una entrada que no incluya el acceso a las instalaciones deportivas.
- Arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos a los de ser usados por personas físicas en la práctica de deporte o la educación física, como por ejemplo para explotar servicios de restaurante o cafetería o una tienda de material deportivo.
- Venta de material deportivo, ropa, accesorios y suplementos, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios. Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos.

De acuerdo con todo lo anterior:

- a) Los servicios prestados por la entidad consultante tanto a sus asociados como a los que no lo son en relación con la práctica del deporte de la caza estarán exentos siempre que dicha entidad cumpla con los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley.
- b) En caso que la entidad no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a la actividad objeto de consulta sería el tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Por lo que respecta a los contratos de patrocinio a que se refiere el escrito de consulta, es criterio de este Centro directivo establecido, entre otras, en la contestación vinculante de 14 de febrero de 2013, número V0444-13, que la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad, define en su artículo 22 el concepto de patrocinio de la siguiente forma: "El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables".

Por tanto, en el contrato de patrocinio, y descendiendo al supuesto objeto de consulta, el patrocinador (la marca) aporta una ayuda económica al patrocinado (la entidad consultante) a cambio de que éste dé publicidad al patrocinador. En tal caso, estaríamos ante una prestación de servicios de publicidad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributarán, en su caso, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

No obstante lo anterior, respecto a las actividades de patrocinio de entidades públicas o privadas, la resolución de 9 de marzo de 1999 de esta Dirección General, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, estableció que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, no constituye prestación de servicios a

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto el punto 1 del apartado III de esta resolución dispone lo siguiente:

“1. El compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los Convenios de colaboración regulados en el artículo 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, no constituye prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración citados en el número 1 anterior, no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”

La Ley 49/2002, que da nueva regulación a los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, regula en su artículo 25 los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, estableciendo en su apartado 1 lo siguiente:

“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.”

Por su parte, el artículo 16 de la Ley 49/2002, antes citada, dispone lo siguiente:

“Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

(...)”

Por otra parte, el artículo 2, insertado dentro del capítulo I del título II de la misma Ley 49/2002, indica que:

“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores”.

Por tanto, si la entidad consultante se incluyera dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, podría serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado, considerándose, por tanto, tal actividad como una prestación de servicios no sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, las cantidades percibidas por la entidad consultante en concepto de publicidad que no se deriven de la suscripción de los convenios de colaboración definidos en los párrafos anteriores, sino que procedan de servicios de publicidad derivados de contratos de patrocinio publicitario, constituirán la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, se consulta por la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del importe de los premios obtenidos por la participación en torneos. Se distingue entre los premios obtenidos por profesionales o por aficionados, personas físicas o jurídicas.

De los preceptos señalados anteriormente se deriva que estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por profesionales del deporte en el ejercicio de su actividad profesional independiente. En particular, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido el importe de los premios en metálico obtenidos por la participación en torneos por quien tenga la condición de empresario o profesional, tanto sea persona física como jurídica.

Por otro lado, los premios obtenidos por concursantes aficionados, que no tengan la condición de empresarios o profesionales no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al quedar dicha operación fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

Dado que la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, los premios obtenidos por la misma por la participación en torneos estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del 21 por ciento.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL se establece que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.”

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el Impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para su gravamen.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del Impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad.

c) Finalmente, que el Impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79.1 del TRLRHL dispone que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio se requiere:

a) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado; b) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios; c) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

Son sujetos pasivos de este Impuesto, según el artículo 83 del TRLRHL, “las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.

Establecido lo anterior, corresponde determinar si la entidad consultante se encuentra o no sujeta al IAE. En este sentido, cabe indicar que dicha entidad está sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y siempre que estas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, la entidad consultante no estará sujeta al Impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener

subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados, o cuotas de sus asociados, que financien sus fines, supuestos estos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

Sin embargo, si presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del referido artículo 79.1 del TRLRHL, estará sujeta al Impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

Por tanto, a modo de ejemplo, en relación a los ingresos que obtiene la consultante por patrocinios, cabe señalar que, si del acuerdo contractual entre la entidad consultante y el patrocinador se deduce que aquella se compromete a presentar la marca o el logo del patrocinador a través de la publicidad, en este supuesto, y por la realización material de dicha actividad, la consultante tendría que darse de alta en el grupo 844 de la sección primera de las Tarifas, "Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares". En caso contrario, no procedería darse de alta en el impuesto por dicha actividad.

Una vez determinada la posible sujeción de la entidad consultante al IAE, habrá que analizar si le es aplicable algún supuesto de exención. El artículo 2 de la Ley 49/2002 dispone que:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

(...).

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

(...)." El artículo 3 de la Ley 49/2002 regula los requisitos que deben cumplir las entidades enumeradas en el artículo 2 para que sean consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos.

En materia de tributos locales, el artículo 15 de la Ley 49/2002 regula las exenciones aplicables a dichos tributos, y en concreto, respecto al IAE, el apartado 2 de dicho artículo establece que "Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad".

Por lo dispuesto anteriormente, el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos solamente se puede aplicar a aquellas entidades sin fines lucrativos relacionadas en el artículo 2, que cumplan los requisitos y supuestos de hecho establecidos en el artículo 3.

En el caso de la entidad consultante, de la documentación aportada no parece desprenderse que tenga la consideración de asociación de utilidad pública, ni tampoco parece poder encuadrarse en alguno de los otros tipos de entidades relacionadas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, por lo que, en ese caso, no le resultaría aplicable el régimen fiscal especial regulado en la misma, y en consecuencia no le sería de aplicación la exención del IAE regulada en el artículo 15 de dicha Ley.

Por su parte, la letra b) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL determina que están exentos del pago del IAE:

"b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.

A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad".

En el caso de que a la entidad consultante no se le aplique la exención por inicio de actividad, podría serle de aplicación la exención prevista en el artículo 82.1.c) del TRLRHL que establece una exención en el IAE para "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

A efectos del cálculo del importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo, incluyendo tanto las actividades exentas como no exentas.

Dado que la obtención de las cuotas de sus asociados no constituye una actividad económica, el importe obtenido no se tendrá en cuenta para la determinación del importe neto de la cifra de negocios.

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.