

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1546-09
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	26/06/2009
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una agrupación deportiva, sin ánimo de lucro, que ha contratado con un Ayuntamiento la organización de varios eventos (carreras de fondo, marcha y otros eventos puntuables), así como la formación deportiva de sus asociados mediante la contratación de los correspondientes profesionales. Los costes derivados tanto de la organización de eventos como de la contratación de profesionales serán posteriormente facturados al Ayuntamiento contratante.</p> <p>La consultante ha sido reconocida como establecimiento de carácter social a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.tres de la Ley 37/1992.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Se plantea cuáles son las obligaciones fiscales de la consultante, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Actividades Económicas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Impuesto sobre Sociedades.</p> <p>El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 11 de Marzo), dispone que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles. Dado que la entidad consultante tiene personalidad jurídica será sujeto pasivo del Impuesto.</p> <p>El apartado 3 del artículo 9 del TRLIS 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, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.</p> <p>La entidad consultante, de carecer de ánimo de lucro, al no reunir los requisitos necesarios para que le resulte de aplicación la Ley 49/2002, estará considerada como entidad parcialmente exenta, a la que le resultará de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS.</p> <p>La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 121 del TRLIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:</p> <p>“a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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 relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.</p> <p>(...)</p> <p>2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.</p> <p>3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”</p>

En definitiva, las rentas obtenidas por las entidades a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas, estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no deriven del ejercicio de una explotación económica.

En el supuesto concreto planteado, la consultante organiza **eventos** deportivos y contrata profesionales para formar deportivamente a sus miembros. Ambas actividades implican la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en el mercado mediante la prestación de determinados servicios, de tal forma que tendrán la consideración de explotaciones económicas, por lo que las rentas derivadas de dichas actividades estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que estén destinadas a los socios o terceros.

A este respecto, el artículo 122 de TRLIS establece que:

- “1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de esta ley.
2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta ley, 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.”

En consecuencia, los gastos imputables exclusivamente a las rentas no exentas, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, y 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, tal y como establece el artículo 122 del TRLIS.

En el supuesto concreto planteado, tanto los gastos incurridos en la **organización** de los **eventos** deportivos, como los gastos derivados de la contratación de los profesionales tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, en tanto que los ingresos derivados de la prestación de los correspondientes servicios formarán parte de la base imponible del período impositivo en que se devenguen, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS, en virtud del cual:

- “1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.
 2. (...)
 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.
- (...)”

Por último, cabe señalar que el tipo impositivo aplicable es el 25 por ciento (artículo 28.2 e) TRLIS) y cabe remitirse a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 136 del TRLIS en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entidad consultante tiene el reconocimiento de establecimiento de carácter social conforme al artículo 20, apartado tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el artículo 6 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece 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."

De conformidad con lo previsto en el artículo 5 de la Ley 37/1992 a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales entendiendo por tales las actividades 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.

De lo anterior se deduce que la Agrupación deportiva consultante debe ser calificada como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que las actividades que realiza y que se describen en el escrito de consulta estarán sujetas a dicho tributo.

Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley 37/1992, señala que “estarán exentos 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”.

Dado que la Agrupación consultante tiene el reconocimiento de establecimiento privado de carácter social por la Administración Tributaria, estarán exentos los servicios prestados por ella relacionados directamente con el deporte, siempre y cuando reúnan los siguientes requisitos:

1º) La exención sólo resultará aplicable a las operaciones, 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 entregas de bienes.

2º) La exención sólo se aplicará a las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

En todo caso, no hay que olvidar que no todo servicio prestado con ocasión de la práctica de un deporte merece el calificativo de “servicios directamente relacionados con el deporte.” Así, los que no se califiquen como tales, no gozarán de exención, aunque se presten con ocasión de la práctica deportiva.

Por tanto, estarán sujetos y exentos los servicios referidos en el escrito de consulta, siempre que se cumplan los requisitos señalados anteriormente, en particular, que trate de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte y con ocasión de la práctica de dicha actividad, sea cual sea la naturaleza de la contraprestación y sea quien fuere la persona o entidad que entrega la contraprestación.

Por otra parte, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, señala que el Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte el artículo 91, apartado Uno.2, número 8º de la Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento, a “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 no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley”.

Se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento siempre y cuando aquéllos servicios reúnan los requisitos previstos en el artículo anteriormente transcrito, es decir:

1º) Sólo resultará aplicable a las operaciones, 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.

2º) Sólo se aplicará a las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

Requisitos éstos coincidentes con los expuestos en el punto 5 anterior.

Por tanto, en el supuesto de que los servicios prestados por la agrupación consultante no estuviesen exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido por no concurrir los requisitos expuestos en el punto 5 anterior, dichas operaciones tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 16 por ciento.

3. Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible se halla constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades económicas, ya sean empresariales, profesionales o artísticas, entendiéndose por tales aquéllas que 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, ya se hallen o no especificadas en las Tarifas del citado impuesto y se ejerzan o no en local determinado (artículos 78 y 79 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo –TRLRHL-).

Esto significa:

- que el impuesto grava toda clase de actividades, se hallen o no especificadas en las Tarifas, siempre que las mismas no sean consideradas como ilícitas o contrarias al ordenamiento jurídico;
- que grava aquellas actividades económicas que se ejerzan real y efectivamente y no las que potencialmente sean susceptibles de ser desarrolladas;
- que el hecho imponible se produce por el mero ejercicio de cualquier actividad económica, lo cual implica la ausencia del requisito de habitualidad en el ejercicio de la misma: sólo basta un solo acto de realización de la actividad para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto;
- que el hecho imponible se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad e, incluso, de que exista o no ánimo de lucro.

Al hilo de lo anterior, la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece 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.”, y en su regla 4ª.1 que “con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.

Consecuentemente con lo anterior, la entidad consultante estará sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas en función de las actividades que efectivamente realice, cuando por medio de tales actividades ordene medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Así, pues el sujeto pasivo consultante que va a realizar la actividad de **organización** de varios **eventos** deportivos, (carreras de fondo, marcha y otras pruebas puntuales) deberá darse de alta por la realización de los mismos en el epígrafe 968.2 de la sección primera de las tarifas “**organización** de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores”.

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.