

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V0172-26

**Órgano** SG de Impuestos sobre el Consumo

**Fecha salida** 30/01/2026

**Normativa** Ley 37/1992 arts. 20-Uno-13º, 9-1-c, 101, 102 y ss

**Descripción de hechos** El consultante es un club deportivo sin ánimo de lucro que obtiene ingresos por los servicios deportivos que presta, que según manifiesta están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como también obtiene ingresos por actividades de patrocinio sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Cuestión planteada** Derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante.

**Contestación completa** 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.

(...).”.

Los citados 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.

2.- El artículo 20. Uno.13º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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 asentada doctrina de este Centro directivo la aplicación de la exención prevista en el artículo 20. Uno.13º de la Ley 37/1992 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 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20. Tres de la misma Ley 37/1992 señala que, “a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren 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.”.

Con la información aportada en el escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, parece que la entidad consultante, según así manifiesta, reúne los requisitos para tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social.

Por tanto, en el caso de cumplir dichos requisitos, la entidad consultante, tal y como dispone el artículo 20. Tres de la Ley del Impuesto, previamente reproducido, podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimaran oportuno.

En cualquier caso, el club consultante deberá cumplir, como se manifiesta, con las condiciones requeridas en el artículo 20. Tres para ser considerado 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.

En consecuencia si, efectivamente como parece deducirse de la información aportada en el escrito de consulta, el club deportivo consultante cumpliera los requisitos previstos en el artículo 20. Tres de la Ley del Impuesto, podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedaría 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 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 hemos señalado 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.

Por último, el artículo 91 de la Ley 37/1992, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto no contempla la aplicación del tipo impositivo reducido a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

3.- Por otro lado, el club deportivo también percibe cantidades en concepto de patrocinio que manifiesta que están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, general de publicidad (BOE del 15), 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.”.

De este modo, y considerando los acuerdos suscritos por el club consultante como un mero contrato de patrocinio publicitario, 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.

4.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la

realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 101 de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por su parte, el artículo 9, número 1º, letra c), letra a’) de la Ley del Impuesto establece los criterios para la aplicación de sectores diferenciados en los siguientes términos:

“A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a’) Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a’) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a’), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.

La determinación de la existencia o no de sectores diferenciados de actividad del sujeto pasivo deberá efectuarse, pues, de la siguiente forma:

- En primer lugar, se determinarán las actividades económicas distintas y sujetas al Impuesto que realiza el empresario o profesional.

A tales efectos, hay que señalar que el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo “grupos” las actividades clasificadas con tres dígitos.

Por consiguiente, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán actividades económicas distintas las que correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación, entendiendo por “grupo” el conjunto de las clasificadas con un desglose de tres dígitos.

No obstante, no se reputará distinta de una actividad aquella otra actividad accesoria a la primera que contribuya a su realización y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15 por ciento del de aquella.

Esta actividad accesoria seguirá el mismo régimen de la actividad de la que depende a efectos de su inclusión en el correspondiente sector diferenciado de la actividad del sujeto pasivo, esto es, de concluirse la accesoria en los términos del artículo 9.1º.c), a') anteriormente transcrito, tanto la actividad accesoria como la actividad principal de la que depende esta última formarán siempre parte del mismo sector diferenciado pero, no obstante, cada una de ellas tributará según el régimen que le sea propio en función de su propia naturaleza.

- En segundo lugar, se determinará cuál de entre las referidas actividades es la actividad económica principal: aquella en la que tuviese un mayor volumen de operaciones.

- Posteriormente, se determinarán por separado los porcentajes de deducción que corresponden a cada una de las referidas actividades económicas distintas, aplicando respecto de cada una de ellas lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley del Impuesto.

- La actividad principal y, en su caso, todas las demás actividades económicas distintas de ella cuyos respectivos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos porcentuales de porcentaje de deducción de la actividad principal, constituirán un sector diferenciado de actividad. El resto de las actividades económicas distintas de las anteriores que, en su caso, desarrollase la entidad constituirán otro sector diferenciado de actividad.

Es importante señalar que una vez delimitado el sector diferenciado de la actividad del empresario o profesional, para la determinación del régimen de deducción de dicho sector diferenciado habrá que tener en cuenta si el sujeto pasivo, en el ejercicio de las actividades incluidas en el mismo efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. A estos efectos deberán analizarse de forma independiente las actividades accesorias respecto de las que dependan para determinar el régimen de deducción del sector diferenciado, lo que podrá dar lugar, en su caso, aplicar la regla de la prorrata a fin de determinar el porcentaje de deducción aplicable a dicho sector diferenciado. De este modo, una actividad accesoria puede estar exenta aun cuando la actividad de la que depende esté sujeta y no exenta, y viceversa. Precisamente de esta circunstancia puede derivar en la necesidad de aplicar la regla de prorrata, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en un sector diferenciado constituido exclusivamente por dos actividades, en la que una es accesoria de la otra en los términos señalados en el referido artículo 9 de la Ley 37/1992.

En el supuesto consultado las actividades realizadas, según las manifestaciones efectuadas por el consultante, tienen regímenes de deducción distintos ya que las prorratas de deducción aplicables difieren en más de 50 puntos porcentuales, siendo de un 100 por cien para el servicio de publicidad sujeto y no exento y siendo de un 0 por cien para el servicio deportivo sujeto y exento, en las condiciones indicadas en los puntos anteriores de la presente contestación.

Además, respecto a los epígrafes que corresponden, la "actividad deportiva" tiene asignado el epígrafe 931 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas mientras que la actividad de "publicidad" tiene asignado el epígrafe 731 por lo que, en principio, constituyen actividades distintas. Sin embargo, en el escrito de consulta no se aporta información suficiente para poder determinar, en su caso, si la actividad publicitaria pudiera, en su caso, tener la consideración de accesoria de la actividad deportiva, en cuyo caso, debería seguir el mismo régimen que aquella, no considerándose como una actividad distinta.

Así, para el caso de que ambas actividades fueran distintas por no tener la consideración de accesoria la actividad publicitaria, existirían sectores diferenciados de actividad y sería aplicable lo dispuesto en el artículo 101 antes transcrito.

No obstante lo anterior, si la actividad publicitaria se considerara accesoria de la actividad deportiva y, por tanto, no existieran sectores diferenciados, en la medida que se realizaran por el club consultante simultáneamente operaciones con derecho y sin derecho a la deducción sería aplicable la regla de prorrata. En este sentido, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. En la medida en que la consultante realiza actividades sujetas y exentas (los servicios deportivos en virtud del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992) y sujetas y no exentas (los servicios deportivos) sin que constituyan un sector diferenciado de actividad en los términos previstos en el artículo 9.1º, c) de la Ley 37/1992.

En este sentido, el referido artículo 102 de la Ley 37/1992 dispone que:

"Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...).”.

No obstante, será de aplicación la prorrata especial del Impuesto en los términos previstos en el artículo 103.Dos de la Ley del Impuesto, en los siguientes casos:

“1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.”.

La prorrata especial se regula en el artículo 106, apartado uno, de la Ley del Impuesto que establece que:

“El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.

5.- 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.