

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0556-26
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	10/03/2026
Normativa	IAE TRLRHL RDLeg 2/2004 arts. 78, 79, 83. Tarifas RDLeg 1175/1990 grupo 844 y epígrafes 653.3, 967.2, 968.2 y 968.3 sección primera IVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 9, 20, 93, 94, 102, 103, 105 y 106 LIS Ley 27/2014 arts. 5-1, 9-3, 29-1, 110 y 111

Descripción de hechos	La entidad consultante es un club de fútbol, constituido como una asociación sin ánimo de lucro, cuya actividad principal es la práctica deportiva a título lucrativo. Se financia con las cuotas de los socios, donativos y subvenciones. Para sufragar los costes de la actividad del equipo, desarrolla además a título oneroso una actividad de formación deportiva y se está planteando realizar una actividad publicitaria (vallas publicitarias, cartelería, venta de merchandising), también a título oneroso. Cumple los requisitos para ser calificada como entidad o establecimiento privado de carácter social.
-----------------------	---

Cuestión planteada	En relación con el Impuesto sobre Sociedades: 1º) Calificación de la actividad deportiva lucrativa como actividad económica o no. 2º) Calificación, en caso de que se considere que la práctica deportiva lucrativa no es una actividad económica, de las rentas vinculadas a ella (cuotas, donaciones y subvenciones) como exentas o no en relación con el artículo 110 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Consecuentemente los gastos asociados a estas rentas tampoco serían deducibles de estar exentas. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido: 1º) Confirmación de la sujeción y exención de las prestaciones de servicios realizadas derivadas de la formación deportiva. 2º) Confirmación de la sujeción y no exención de los ingresos por la actividad publicitaria en caso de que la ejerza. En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas: Epígrafes en los que tendría que darse de alta.
--------------------	---

Contestación completa	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 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 (en adelante, Ley 49/2002), 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, de los datos que se derivan de la consulta no parece que la asociación consultante haya sido declarada de utilidad pública. Se partirá por tanto de la presunción de que no le resulta de aplicación la Ley 49 /2002 anteriormente mencionada.

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 no incluidas en el apartado anterior.”

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:

“ 1. (...).

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 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 como actividad principal la práctica deportiva a título lucrativo. Sus equipos compiten en ligas organizadas por una Federación regional de **fútbol** . También, de forma secundaria, realiza la actividad de formación deportiva a título oneroso. Y se está planteando realizar, también con carácter secundario y a título oneroso, una actividad publicitaria, consiguiendo fondos de patrocinadores (vallas publicitarias, cartelería, etc.) y la venta de merchandising). Todas estas actividades parecen determinar la existencia de actividades económicas 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.

Por tanto, los ingresos derivados de dichas actividades, estarán sujetos y no exentos 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 general del 25%, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, salvo que de acuerdo con lo previsto en dicho precepto la entidad deba tributar a un tipo diferente del general.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- El artículo 4, apartado uno, 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.”.

El apartado tres del mismo artículo 4 dispone que:

“Tres. 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 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, dispone en su apartado uno, letra a), 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.”.

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 5, declara lo 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.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- En relación con las actividades de formación deportiva objeto de la consulta, hay que atender a lo dispuesto por el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, que 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 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.”.

Tercero.- En el caso objeto de consulta, indica la consultante que cumple los requisitos para ser calificada como entidad o establecimiento privado de carácter social, si bien para que sea aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno,13º de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, tienen que cumplirse todos los requisitos previamente señalados para tener tal consideración.

A estos efectos, debe señalarse que la entidad consultante podrá solicitar su calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la Administración tributaria si lo estimara oportuno, sin perjuicio de la aplicación de la exención cumplidos los requisitos señalados para tener tal consideración.

En este mismo 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:

“Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.

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

En consecuencia con lo anterior, debe señalarse que si la entidad 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 se ha 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 tanto, estarán exentos los servicios deportivos prestados a personas físicas por una entidad deportiva sin ánimo de lucro que pueda ser considerada como una entidad o un establecimiento privado de carácter social. En consecuencia, le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, cuando se reúnan los demás requisitos previamente señalados.

Cuarto.- Además, en el caso de que la entidad consultante, aun teniendo la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, realizara actividades que no se ajustaran a los requisitos anteriormente señalados para que les fuera aplicable la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º, de esta Ley, tales actividades tributarían al tipo general del 21 por ciento.

En este sentido, se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, por lo que respecta al objeto de la presente consulta, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, entre otros, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de las cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del club, la aplicación de tarifas reducidas o la posibilidad de adquirir abonos para el uso de las instalaciones deportivas, así como la posibilidad de utilizar en exclusiva determinadas instalaciones deportivas.
- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas utilizadas para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por 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 y el alquiler de taquillas en los vestuarios, tanto para asociados como para no asociados.
- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte, cursos de tecnificación, cursos para escolares, siempre que tengan como destinatarios finales a personas físicas.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, en ningún caso, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, tributando al tipo general del Impuesto, entre otros, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del club a no abonados a cambio del pago de una entrada, sin incluir el acceso al uso de 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 el servicio de

restaurante o cafetería o una tienda de deportes.

- Servicios de restauración y hostelería, así como la reserva de chalets y carpas para la celebración de eventos y otros servicios sociales.

- Venta de material deportivo, recuerdos o “merchandising”, 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 instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos ni la entrada a los mismos, que tributarán al tipo general del 21 por ciento, si bien, la entrada a los espectáculos deportivos de carácter aficionado tributará al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.2, número 8º, de la Ley 37/1992.

Por último, debe señalarse que, en el caso de que la entidad consultante no reuniera las condiciones anteriormente descritas para tener la consideración de entidad o establecimiento deportivo de carácter social, el tipo aplicable a todas las actividades objeto de consulta será el tipo general del Impuesto.

Quinto.- Respecto a la actividad publicitaria que pretende realizar la entidad consultante, debe señalarse en primer lugar que, conforme lo indicado en el apartado anterior, la venta de merchandising estará sujeta y no exenta del Impuesto, debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento.

En cuanto a los ingresos derivados de los carteles y vallas publicitarias, en el caso de que se tratara de la realización por parte de la entidad consultante de prestaciones de servicios de publicidad para un denominado patrocinador, mediante la exhibición, en carteles o vallas, de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de aquél, dichas operaciones efectuadas por la referida entidad estarían siempre sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cabe señalar que la ayuda económica aportada por un colaborador a una entidad sin fin lucrativo, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los Convenios de colaboración no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), 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 previstas 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 con 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 tanto, solo en el supuesto de que la consultante se incluyese dentro de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, enumeradas en el artículo 16 de esta Ley, podrá serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general contenida en el artículo 25 previamente citado, situación que en el supuesto objeto de consulta no va a cumplirse, puesto que la propia consultante indica que no puede acogerse a la ley 49/2002.

En consecuencia, tal y como ha manifestado de forma reiterada esta Dirección General, 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 que tributará al tipo general 21 por ciento.

Sexto.- Por su parte, en relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas se encuentra regulado por el Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos el artículo 93 de la Ley del Impuesto dispone que:

“(…)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

(…).”.

Por su parte, el artículo 94, apartado primero, de la Ley 37/1992 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:

1º. 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.

(…).”.

En particular, debe tenerse en cuenta la posibilidad de disponer de sectores diferenciados, cuyo concepto se encuentra regulado por el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992:

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

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

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas 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 100 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 aquella constituirán un solo 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 Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 se encuentra regulada por el Real Decreto 10/2025, de 14 de enero. Según el artículo 2 del mismo:

“La CNAE-2025 incluye:

a) Un primer nivel consistente en rúbricas identificadas mediante un código alfabético (secciones),

b) un segundo nivel consistente en rúbricas identificadas mediante un código numérico de dos cifras (divisiones),

c) un tercer nivel consistente en rúbricas identificadas mediante un código numérico de tres cifras (grupos), y

d) un cuarto nivel consistente en rúbricas identificadas mediante un código numérico de cuatro cifras (clases).”.

Pues bien, en el presente caso, se aprecia que el servicio deportivo prestado a personas físicas parece encuadrarse dentro de la clase 93.12 de acuerdo con el documento explicativo por el Instituto Nacional de Estadística para tal reglamento (el subrayado es nuestro):

“Esta clase comprende las actividades de clubes deportivos profesionales, semiprofesionales o de aficionados que ofrecen a sus miembros la oportunidad de participar en actividades deportivas.

Los clubes deportivos suelen ser entidades sin ánimo de lucro, pero su inclusión en el sector de los deportes queda legitimada por el fin predominante de la actividad llevada a cabo (en otras palabras, la promoción de la práctica del deporte). Las actividades de educación, formación, venta de espacio publicitario y el suministro de servicios en la sede del club son, en este contexto, actividades complementarias que, pese a que puedan tener un peso bastante decisivo a nivel económico, son instrumentales en lo que respecta al fin predominante de la actividad llevada a cabo y a su perpetuación.”.

Dicho documento se puede encontrar en el siguiente enlace:

https://www.ine.es/daco/daco42/clasificaci07689ones/cnae25/CNAE_2025.pdf

Por su parte, el servicio de publicidad parece también estar encuadrado en dicho epígrafe conforme a la descripción descrita.

En consecuencia, ambas actividades forman parte del mismo grupo de CNAE y no constituirán sectores diferenciados.

Séptimo.- No estando sometido a sectores diferenciados, procederá la aplicación de la regla de prorata conforme al artículo 102 de la Ley 37/1992:

“Uno. La regla de prorata 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.”.

A su vez, dicha regla de prorata tiene dos clases de acuerdo con el artículo 103 de dicha ley:

“Uno. La regla de prorata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

Dos. La regla de prorata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

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

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

Por su parte, la regla de prorata general se regula por el artículo 104:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorata 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 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º 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.

2.º 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 aquellas que no originen el derecho a deducir.”.

El procedimiento de dicha regla de prorata se regula por el artículo 105 de la misma:

“Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

(...)

Cuatro. En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

(...)

Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.

Por tanto, en la regla de prorrata general se aplica el porcentaje de prorrata a todas las cuotas soportadas que sean deducibles -no a aquellas ya excluidas de deducción en todo caso conforme a los artículos 95 y 96 de la Ley-, con independencia de que se utilicen o no en la realización.

Finalmente, la regla de prorrata especial se regula por el artículo 106 de la Ley:

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

1.^a 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.

2.^a 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.

3.^a 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, apartados 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.”.

Por tanto, en caso de aplicar la regla de prorrata especial, se aplican las siguientes reglas respecto de las cuotas soportadas no excluidas de deducción en todo caso conforme a los artículos 95 y 96 de la Ley:

a) Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a realizar los servicios de publicidad serán íntegramente deducibles.

b) Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a realizar las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen deporte, exentos del Impuesto, no serán deducibles en ninguna cuantía.

c) Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios utilizados en común en ambas actividades serán deducibles en el porcentaje de prorrata general.

Por último, debe señalarse que la aplicación de la regla de prorrata general o especial se determina conforme al citado artículo 103.Dos, de modo que la prorrata general se aplica en defecto de que resulte aplicable la prorrata especial. Por su parte, la prorrata especial se aplica cuando se haya optado por su aplicación, conforme a lo establecido por el artículo 28.1.1.º del Reglamento del Impuesto, o cuando la aplicación de la regla de prorrata general genere una deducción total superior en un 10 por ciento o más de la que resultaría por la aplicación de la regla de prorrata especial.

Octavo.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la regla de prorrata, se ha incorporado en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al Impuesto, la herramienta «Calculadora de prorratas», donde se puede cuantificar la prorrata, comparando resultados con prorrata general y especial y la regularización anual para aplicar su porcentaje definitivo. También facilita respecto a los bienes de inversión, la regularización anual y la regularización en caso de transmisión.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>, o directamente a la herramienta «Calculadora de prorratas» en la siguiente dirección: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalculadoraProrrata>

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

Según el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL: “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.”.

La regla 2ª de la Instrucción dispone 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.”.

En el artículo 79, apartado 1, del TRLRHL se establece 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.”.

El artículo 83 del TRLRHL señala que “Son sujetos pasivos de este impuesto 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.”.

Por tanto, y según lo expuesto, la entidad consultante estará sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades 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.

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 socios o miembros, que financien sus fines, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

En consecuencia, 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.

Debido a la escasa información suministrada en el escrito, no es posible determinar las rúbricas que clasifican, en su caso, las actividades económicas que éste realiza. No obstante, es posible mencionar, a título de ejemplo, varias rúbricas en las que podría estar obligado a matricularse, dependiendo de la naturaleza específica de su actividad. Todas éstas pertenecen a la sección primera de las Tarifas:

- Epígrafe 653.3, “Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)”, por la venta al por menor de productos promocionales, tales como mecheros, calendarios, bolígrafos, etc.
- Grupo 844, “Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares”, por el ejercicio de la actividad publicitaria a través de la presentación de marcas o logos de los patrocinadores.
- Epígrafe 967.2, “Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte”, por la enseñanza y entrenamiento deportivo.
- Epígrafe 968.2, “Organización de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores”, por la organización de espectáculos deportivos profesionales.
- Epígrafe 968.3, “Organización de espectáculos deportivos por Federaciones españolas y de ámbito autonómico y clubes no profesionales”, por la organización de espectáculos deportivos no profesionales.

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.