

# VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

 **Facultat de Dret**

**Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho**

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO, CIENCIA POLÍTICA Y  
CRIMINOLOGÍA.**



**TESIS DOCTORAL**

**Las entidades deportivas sin fines lucrativos ante el Impuesto sobre Sociedades:  
revisión crítica de los regímenes tributarios aplicables.**

Presentada por:

**Carlos Javier Correcher Mato.**

Dirigida por:

**Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra.**

Diciembre, 2020.

## ÍNDICE.

<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>11</b>
---------------------------	-----------

<b>INTRODUCCIÓN: OBJETO DE LA TESIS, ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA.</b> .....	<b>18</b>
--	-----------

I. OBJETO DE LA TESIS.....	18
II. ESTRUCTURA.....	21
III. METODOLOGÍA. ....	23
1. El método jurídico empleado.....	23
2. Fuentes utilizadas para el desarrollo del trabajo. ....	27

<b>CAPÍTULO PRIMERO: EL DEPORTE Y LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS: UNA APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS, Y POSICIONAMIENTO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.</b> .....	<b>29</b>
--	-----------

I. EL DEPORTE: CONCEPTO, FUNCIÓN SOCIAL, DIMENSIÓN ECONÓMICA Y MODALIDADES DEPORTIVAS.....	29
1. Concepto de deporte.....	29
2. Función social y dimensión económica del deporte.....	31
3. Modalidades deportivas. ....	34
II. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.....	46
1. Introducción.....	46
2. El fomento de la actividad física y el deporte como principio rector de la política social y económica en España. ....	48
A) <i>La elección del constituyente y sus consecuencias.</i> .....	49

B)	<i>Dimensión y contenido del mandato recogido en el artículo 43.3 CE...</i>	55
a)	Alcance y sentido de la expresión “ <i>fomentarán</i> ” en el artículo 43.3 CE.....	55
b)	Modalidades deportivas susceptibles de ser beneficiarias de las medidas públicas de fomento del deporte. ....	63
c)	Los sujetos obligados al fomento del deporte y la educación física a la luz del artículo 43.3 CE.....	77
III.	EL MODELO DEPORTIVO Y LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS.....	86
1.	<b>Claves del modelo deportivo español.</b> .....	<b>86</b>
2.	<b>Las entidades deportivas sin fines lucrativos.</b> .....	<b>94</b>

## **CAPÍTULO SEGUNDO: DELIMITACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES..... 105**

I.	INTRODUCCIÓN.....	105
II.	REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IS: ESTRUCTURA Y FUNDAMENTO. ....	107
1.	<b>Distinción general de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL....</b>	<b>107</b>
2.	<b>Estructura y articulación técnica de los regímenes tributarios a través del instituto jurídico de la exención. ....</b>	<b>109</b>
A)	<i>Exención total.</i> ....	109
B)	<i>Exención parcial: Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y régimen de entidades parcialmente exentas.</i> ....	119
3.	<b>Fundamentos de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL.....</b>	<b>125</b>
A)	<i>Fundamento de la exención total de las entidades públicas.....</i>	125

B) <i>Exención parcial: Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y régimen de entidades parcialmente exentas.</i> .....	127
a) La ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general como elementos justificadores de la exención parcial: normas de ajuste y normas de incentivo. ....	127
b) El principio de neutralidad y su repercusión sobre la extensión de los regímenes de exención parcial. ....	136
c) Indicios que apuntan a la primacía del carácter técnico del REPE frente al cariz promocional del régimen fiscal regulado en la LRFESFL. ....	140
a') La aplicación del REPE por defecto y la imposibilidad de que las ESL tributen conforme al régimen general del IS.....	141
b') La extensión otorgada por el legislador al régimen de exención, especialmente por el sometimiento a gravamen de las rentas procedentes de actividades económicas. ....	141
c') La supresión del tradicional tipo de gravamen específico y favorable del REPE con la aprobación de la LIS. ....	143
d') La desaparición formal del REPE en la normativa foral sobre el IS. . .....	144
e') La negación de un estatuto tributario propio más allá del IS. ....	146

## **CAPÍTULO TERCERO: LAS ENTIDADES DEPORTIVAS PÚBLICAS Y SU EXENCIÓN TOTAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES..... 147**

I. INTRODUCCIÓN.....	147
II. LAS ENTIDADES DEPORTIVAS PÚBLICAS.....	151
<b>1. La Administración General del Estado. ....</b>	<b>151</b>
A) <i>Planteamiento.</i> .....	151
B) <i>El Consejo Superior de Deportes.</i> .....	153

C)	<i>Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte</i> .....	154
<b>2.</b>	<b>Las administraciones autonómicas</b> .....	<b>158</b>
A)	<i>Planteamiento</i> .....	158
B)	<i>Institutos y consejos autonómicos de deportes</i> .....	161
<b>3.</b>	<b>Las administraciones locales</b> .....	<b>166</b>
A)	<i>Planteamiento</i> .....	166
B)	<i>Patronatos o Institutos municipales o provinciales de Deportes</i> .....	168
<b>4.</b>	<b>Los consorcios administrativos: una alternativa para el desarrollo deportivo</b> .....	<b>171</b>
A)	<i>Planteamiento</i> .....	171
B)	<i>Régimen jurídico, naturaleza y principales características</i> .....	172
a)	Régimen jurídico.....	172
b)	Naturaleza jurídica.....	175
c)	Características y elementos principales.....	176
C)	<i>Idoneidad de la figura jurídica para el desarrollo del deporte</i> .....	181
D)	<i>Tributación en el Impuesto sobre Sociedades</i> .....	186
a)	¿Son los consorcios administrativos entidades totalmente exentas?.....	186
b)	Aplicación de los regímenes de exención parcial.....	190
c)	El polémico caso de los consorcios locales. ¿Una excepción en la tributación de estas entidades?.....	194
a')	Planteamiento de la cuestión.....	194
b')	El consorcio local como entidad local y su incidencia en el régimen tributario aplicable.....	196
c')	Valoración personal.....	201
<b>5.</b>	<b>Otras entidades deportivas públicas</b> .....	<b>209</b>
<b>III.</b>	<b>ALCANCE Y EFECTOS DE LA EXENCIÓN TOTAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b> .....	<b>212</b>

**CAPÍTULO CUARTO: LOS REGÍMENES DE EXENCIÓN PARCIAL APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS: ASPECTOS COMUNES. .... 218**

I.	INTRODUCCIÓN.....	218
II.	EXENCIÓN PARCIAL: RAZONES DE UNA TRIBUTACIÓN DIFERENCIADA EN EL IS.....	219
III.	EL CARÁCTER ANALÍTICO DEL REPE Y DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL REGULADO EN LA LRFESFL: INGRESOS Y RENTAS.....	221
1.	<b>Delimitación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los regímenes fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos: quiebra del carácter sintético del impuesto. ....</b>	<b>221</b>
2.	<b>Fuentes de ingresos y rentas de las entidades sin fines lucrativos.....</b>	<b>224</b>
A)	<i>Acotación de las fuentes de ingresos y rentas. ....</i>	<i>224</i>
B)	<i>Rentas procedentes de la realización de actividades económicas: una cuestión tan importante como vidriosa.....</i>	<i>225</i>
a)	<i>¿Cuándo una actividad desarrolla el objeto social o la finalidad específica de una EDSL? Especial consideración a los fines deportivos. ....</i>	<i>226</i>
b)	<i>La condición de económica de la actividad desarrollada. ....</i>	<i>229</i>
C)	<i>Ingresos y rentas procedentes de otras fuentes. ....</i>	<i>237</i>
IV.	VALORACIÓN FISCAL DE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: OPERACIONES VINCULADAS. ....	239
V.	GASTOS NO DEDUCIBLES: CUESTIONES GENERALES, GASTOS RELACIONADOS CON RENTAS EXENTAS Y APLICACIÓN DE RESULTADOS.....	241

1.	<b>Introducción: cuestiones generales y gastos relacionados con rentas exentas.....</b>	<b>241</b>
2.	<b>La prohibición de deducir aplicaciones de resultados: ¿norma contradictoria con las finalidades de los regímenes aplicables a las ESL o norma de ajuste necesaria para adaptar el gravamen a su capacidad económica? .....</b>	<b>246</b>
3.	<b>El REPE como régimen irrenunciable y obligatorio para las ESL que no pueden optar o, pudiendo, no optan por el RESFL. ....</b>	<b>252</b>

**CAPÍTULO QUINTO: ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS SOMETIDAS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL REGULADO EN LA LRFESFL.....256**

I.	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>256</b>
II.	<b>DELIMITACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS QUE PUEDEN TRIBUTAR CON ARREGLO AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL CONTENIDO EN LA LRFESFL. ....</b>	<b>256</b>
1.	<b>Tipologías de entidades deportivas que admite la aplicación de este régimen fiscal. ....</b>	<b>257</b>
A)	<i>Federaciones deportivas españolas, federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español.....</i>	<i>260</i>
B)	<i>Fundaciones deportivas.....</i>	<i>267</i>
C)	<i>Asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.....</i>	<i>268</i>
D)	<i>Confederaciones, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos previstas en el artículo 2 LRFESFL.....</i>	<i>277</i>
E)	<i>Los consorcios administrativos: una ausencia destacada.....</i>	<i>280</i>
2.	<b>Requisitos exigidos a las entidades deportivas sin fines lucrativos para tributar con arreglo al RESFL. ....</b>	<b>281</b>

A)	<i>La persecución de fines de interés general: el deporte como caso paradigmático.</i> .....	283
B)	<i>El destino a la realización de los fines de interés general de las rentas e ingresos obtenidos.</i> .....	286
C)	<i>La prohibición de desarrollar explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad de las entidades deportivas sin fines lucrativos.</i> .....	291
D)	<i>Los destinatarios principales de las actividades realizadas por las entidades deportivas sin fines lucrativos.</i> .....	302
E)	<i>La gratuidad en el desempeño de las funciones de los órganos rectores...</i> .....	305
F)	<i>El destino del patrimonio en caso de disolución de la entidad deportiva sin fines lucrativos.</i> .....	308
G)	<i>La inscripción en el registro que corresponda.</i> .....	310
H)	<i>El cumplimiento de los deberes contables.</i> .....	311
I)	<i>La rendición de cuentas.</i> .....	312
J)	<i>La elaboración de la memoria económica.</i> .....	313
K)	<i>El ejercicio de la opción fiscal correspondiente.</i> .....	315
L)	<i>Consecuencias del incumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL.</i> .....	321
M)	<i>Valoración global de los requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL: el olvido de la capacidad de pago de los posibles beneficiarios.</i> .....	323
III.	<b>CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL REGULADO EN LA LRFESFL.</b>	325
1.	<b>Determinación de la base imponible.</b> .....	326
A)	<i>Rentas exentas.</i> .....	326
a)	<i>Rentas exentas que no derivan de explotaciones económicas.</i> .....	327
a')	<i>Rentas que derivan de una serie de ingresos: donativos, donaciones y ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y el patrocinio publicitario.</i> .....	328



b')	Rentas resultantes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores. ....	341
c')	Rentas que derivan de la percepción de subvenciones.....	344
d')	Rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de las EDSL.....	346
e')	Rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos.....	349
f')	Rentas atribuidas o imputadas y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados del artículo 6 LRFESFL. ....	350
b)	Rentas que derivan de la realización de actividades económicas. ...	351
a')	El ejercicio de una explotación económica como medio para realizar el objeto o la finalidad específica de la EDSL. ....	353
b')	Explotaciones económicas incluidas en el artículo 7 LRFESFL. .	355
c')	Valoración global de la exención de rentas procedentes de la realización de explotaciones económicas en el RESFL.....	371
B)	<i>Rentas incluidas en la base imponible.....</i>	374
C)	<i>Gastos fiscalmente deducibles en el régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL. ....</i>	375
2.	<b>Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar. ....</b>	<b>379</b>
3.	<b>Deberes formales y otras obligaciones tributarias.....</b>	<b>381</b>

**CAPÍTULO SEXTO: ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS SOMETIDAS AL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS..... 385**

I.	INTRODUCCIÓN.....	385
II.	DELIMITACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS QUE TRIBUTAN CON ARREGLO AL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS: ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL. ....	385

1.	<b>Ligas profesionales.</b> .....	<b>388</b>
2.	<b>Agrupaciones de clubes de ámbito estatal y entes de promoción deportiva.</b> .....	<b>390</b>
3.	<b>Clubes deportivos.</b> .....	<b>392</b>
4.	<b>Ciertas federaciones deportivas</b> .....	<b>393</b>
5.	<b>Fundaciones deportivas</b> .....	<b>394</b>
6.	<b>Consortios administrativos deportivos</b> .....	<b>395</b>
III.	<b>CONTENIDO DEL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.</b> .....	<b>396</b>
1.	<b>Determinación de la base imponible.</b> .....	<b>397</b>
	A) <i>Rentas exentas</i> .....	397
	a) Rentas provenientes de la realización de actividades que constituyen el objeto o la finalidad específica de la entidad. ....	397
	a') Planteamiento. ....	397
	b') El influjo de las actividades económicas sobre la exención. ....	399
	b) Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones efectuadas a título lucrativo.....	410
	c) Rentas generadas a causa de la transmisión onerosa de bienes afectos al objeto o la finalidad específica: Exención por reinversión. ....	415
	d) La prevención del legislador: El contenido didáctico del artículo 110.2 LIS. ....	426
	B) <i>Rentas incluidas en la base imponible</i> .....	427
	C) <i>Gastos fiscalmente deducibles en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas</i> .....	429
2.	<b>Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar.</b> .....	<b>432</b>
3.	<b>Deberes formales y otras obligaciones tributarias. Especial consideración al deber de declarar y su exención</b> .....	<b>436</b>

<b>CAPÍTULO SÉPTIMO: VALORACIÓN GLOBAL DE LOS REGÍMENES FISCALES DE EXENCIÓN PARCIAL APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y PROPUESTAS PARA UNA POSIBLE REFORMA: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS. ....</b>	<b>452</b>
I.    PLANTEAMIENTO. ....	452
II.   PROPUESTAS. ....	457
1.   Propuestas de mayor alcance. ....	457
2.   Propuestas de menor alcance. ....	468
<b>CONCLUSIONES. ....</b>	<b>474</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA. ....</b>	<b>494</b>
<b>DOCUMENTOS DE TRABAJO. ....</b>	<b>523</b>

## **ABREVIATURAS**

AAPP	Administraciones Públicas.
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
AGE	Administración General del Estado.
AN	Audiencia Nacional.
Art.	Artículo.
BOE	Boletín oficial del Estado.
BOICAC	Boletín Oficial del ICAC.
CC	Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CCo	Código de Comercio.
CE	Constitución Española.
C.F.	Club de Fútbol.
COE	Comité Olímpico Español.
CPE	Comité Paralímpico Español.
CSD	Consejo Superior de Deportes.
DGT	Dirección General de Tributos.

EELL	Entidades locales.
ESL	Entidades sin fines lucrativos.
EDSL	Entidades deportivas sin fines lucrativos.
F.C.	Fútbol Club.
IAE	Impuesto sobre Actividades económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
IFEMA	Institución Ferial de Madrid.
IMDER	Instituto Madrileño del Deporte, el Esparcimiento y la Recreación.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LAE	Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.
LAJA	Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.
LD	Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

LDA	Ley 5/2016, de 19 de julio, del Deporte de Andalucía.
LF	Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
LFIS Navarra	Ley foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LFIS Navarra 96	Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
LGP	Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIS 78	Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIS 95	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LM	Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

LNFP	Liga Nacional de Fútbol Profesional.
LODA	Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
LOU	Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRFCoop	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
LRFESFL	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
NFIS Álava	NORMA FORAL 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

NFIS Guipúzcoa	Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
NFIS Vizcaya	Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.
ONG	Organización No Gubernamental.
PGC	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
PIB	Producto Interior Bruto.
RAE	Real Academia Española.
REPE	Régimen de Entidades Parcialmente Exentas.
RESFL	Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.
RFESFL	Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
RF	Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.



RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RRM	Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
SAD	Sociedad anónima deportiva.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TEAR	Tribunal económico-Administrativo Regional.
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

TS Tribunal Supremo.

TSJ Tribunal Superior de Justicia.

# INTRODUCCIÓN: OBJETO DE LA TESIS, ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA.

## I. OBJETO DE LA TESIS.

El deporte es una fuente inagotable de valores positivos para la ciudadanía y así se infiere del importante lugar que ocupa en nuestro sistema jurídico como principio rector de la política social y económica. Esta relevancia jurídica es proporcional a su importancia en la sociedad y a su complejidad, siendo susceptible de proyectarse de maneras muy diversas en función de la predominancia de ciertas características o valores. En consecuencia, su carácter polifacético hace del deporte un fenómeno susceptible de ser estudiado desde muchos flancos, como puede ser el económico, el sociológico, el histórico, etc.<sup>1</sup>.

En el plano jurídico, creemos que el deporte no constituye una rama autónoma de estudio, pero ello no significa que no pueda ser objeto de un tratamiento científico unitario y sistemático por su repercusión social<sup>2</sup>. De hecho, son numerosos los estudios relacionados con los aspectos jurídicos del deporte<sup>3</sup>. En el Derecho Financiero y Tributario, también han sido abundantes los trabajos que han tomado el fenómeno deportivo y sus actores como objeto de estudio desde la perspectiva de esta rama del ordenamiento jurídico<sup>4</sup>.

En el año 1999 los profesores CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES publicaron *Los impuestos del deporte*, obra que, como ellos mismos declararon,

---

<sup>1</sup> Como ejemplo de un estudio multidisciplinar, nos parece oportuno citar la obra CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado*, Aranzadi- Thomson-Reuters, monografía nº 8, 2012.

<sup>2</sup> Véase CAZORLA PRIETO, L. M.: “Reflexiones acerca de la pretensión de autonomía científica del Derecho del deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 1, 1993, pág. 23.

<sup>3</sup> Al respecto, *verbigratia*, BERMEJO VERA, J.: *Constitución y deporte*, Madrid, Tecnos, 1998; AGIRREAZKUENAGA, I.: *Intervención pública en el deporte*, Madrid, Civitas, 1998; y PALOMAR OLMEDA, A.: *Las transformaciones del deporte y su repercusión en el ordenamiento jurídico*, Thomson-Reuters Aranzadi, número especial, Cizur Menor, 2014.

<sup>4</sup> En este sentido, se observa, por ejemplo, LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*, 1ª edición, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2008.

constituye el primer estudio sobre la tributación general del deporte<sup>5</sup>. En este trabajo de investigación, los autores dedicaron una parte muy importante al estudio de la tributación de las EDSL en el IS, lo que da buena cuenta de la importancia que tiene este tributo para estas entidades. Como punto de partida, este trabajo constituye una sólida cimentación para profundizar en el estudio de la tributación en el deporte. De hecho, con base en ello, el propio CORCUERA TORRES realizó casi diez años después una monografía en la que su objeto de estudio se centra en la tributación de las EDSL en el IS y en los incentivos fiscales al mecenazgo, debido a que considera que la imposición directa estatal es la más relevante. Sin embargo, como declaró expresamente el autor: “...la investigación realizada no será tanto un punto de llegada como un digno punto de partida que incentive la elaboración de nuevos trabajos, en aras de la mejora de este ámbito del Derecho positivo incluido en un campo tan relevante socio-políticamente, así como de la propia disciplina del Derecho Financiero y Tributario”<sup>6</sup>.

De esta manera, tomando como punto de arranque la anterior obra, la presente tesis doctoral, titulada “*Las entidades deportivas sin fines lucrativos ante el Impuesto sobre Sociedades: revisión crítica de los regímenes tributarios aplicables*”, tiene por objeto de estudio el análisis de la tributación de las EDSL públicas y privadas en el IS desde una perspectiva crítica que trata de revisar los fundamentos de los regímenes fiscales aplicables y, en consecuencia, el régimen tributario en sí mismo. En este sentido, nuestro objetivo en el presente trabajo de investigación consiste en analizar detalladamente y con espíritu crítico la tributación de las EDSL públicas y privadas, lo que exige, a nuestro modo de ver, una revisión de los fundamentos y de la estructura de los regímenes fiscales aplicables. Por lo tanto, la pregunta que mejor condensaría la hipótesis principal a la que pretende hacer frente este trabajo de investigación es la siguiente: ¿resulta ajustada la tributación de las EDSL públicas y privadas en el IS?

De esta genérica pregunta de investigación se infiere claramente su objetivo, pero también se generan de manera automática y ramificada “*subobjetivos*” y otras preguntas de investigación que es preciso resolver porque contribuyen a dar respuesta a

---

<sup>5</sup> CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, pág. 20

<sup>6</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos, Impuesto sobre Sociedades y Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, nº 3, Cizur Menor, 2007, pág. 23.

esa “*metapregunta*” con la que hemos lidiado a lo largo del trabajo de investigación que concluye con la presentación de esta tesis. Por ejemplo, ¿qué entidades deportivas merecen ser destinatarias de incentivos fiscales en el IS? o ¿existe una tributación específica en este impuesto para las EDSL públicas y privadas?

A medida que se avanza en la investigación, se va descendiendo en la hermenéutica y profundizando en el análisis los regímenes fiscales aplicables, lo que hace aflorar otras incógnitas cuya resolución es igual de importante para dar respuesta a la gran pregunta de investigación formulada, es decir, para determinar adecuadamente la tributación de las EDSL públicas y privadas en el IS y su justicia a la luz del ordenamiento jurídico tributario y en atención a las finalidades perseguidas por el legislador con su establecimiento<sup>7</sup>. Verbigracia, ¿por qué no se declaran no sujetas a las EDSL públicas en el IS?, ¿están sometidas a gravamen las rentas que provienen de la realización de explotaciones económicas en el REPE? o ¿son los requisitos objetivos y subjetivos que se exigen para acceder al RESFL adecuados para garantizar que las entidades que se acogen al mismo persiguen de forma efectiva fines de interés general? Todas estas preguntas que van surgiendo a lo largo del discurso van resolviéndose con la finalidad de dar respuesta a esa gran incógnita enunciada y que, como acabamos de evidenciar, se ramifica hasta confines que no imaginábamos al iniciar nuestro trabajo de investigación.

Es, en este punto, donde nos encontramos con el principal obstáculo en relación con el objeto, puesto que, como veremos, al no tener un régimen tributario propio, una buena parte de los problemas y soluciones que se plantean en relación con los regímenes fiscales que resultan de aplicación a las EDSL son comunes a todas las entidades que tributan de conformidad con dichos regímenes fiscales, que son, en lo que nos interesa, las entidades públicas y las ESL. Esta situación se produce porque, en el IS, la determinación del régimen fiscal aplicable se asocia a la naturaleza jurídica de la

---

<sup>7</sup> En este sentido, entendemos que solamente cuando se descubre la *ratio legis* de las normas puede dictaminarse su justicia o no. En palabras de GARCÍA AÑOVEROS: “...la justicia, como necesario integrante fundamental de la mens legis, ha de tenerse presente, junto con todo lo demás, en el tránsito del derecho tributario desde su creación hasta su última aplicación jurisdiccional.”. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “El discurso del Método en el ámbito Hacendístico (conferencia pronunciada en Barcelona, en marzo de 1999)”, en AAVV: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoberos" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, pág. 21 (recurso electrónico).

entidad deportiva y no a su condición de entidad encaminada al desarrollo del deporte. Todo ello, sin perjuicio de tener presente que existen ciertas especialidades para las entidades deportivas que requieren de un análisis individualizado.

Asumida la anterior circunstancia, para lograr identificar los problemas y las soluciones en los regímenes tributarios que son de aplicación a las EDSL, debe realizarse un ejercicio de abstracción, en la medida que debe ignorarse en ciertos momentos la condición de entidad deportiva de las EDSL y proponer soluciones que resulten de aplicación a todas las ESL que tributan de acuerdo con los regímenes fiscales que resultan de aplicación. En sentido contrario, para el resto de aspectos debe tomarse en consideración la condición de entidad deportiva, habida cuenta de las especialidades que plantea en ocasiones al respecto la normativa fiscal.

## II. ESTRUCTURA.

La estructura del trabajo se divide en siete capítulos:

En el primero de ellos se analiza el deporte y su organización. Dicha aproximación nos permite darnos cuenta de lo significativo que resulta para la ciudadanía, de su complejidad como fenómeno susceptible de manifestarse de muy diversas formas o modalidades, y de cómo su relación con el interés general puede hacer merecedoras de incentivos fiscales en mayor o menor grado a las entidades que canalizan en muchos casos la actividad deportiva de los ciudadanos. Para comprobar dicha relación con los fines de interés general, se ha analizado en profundidad el modelo de organización deportiva y las entidades que lo conforman, también con la finalidad de comprobar cuáles de ellas carecen de ánimo de lucro.

En el segundo capítulo, una vez se han identificado las EDSL públicas y privadas, se determina su sujeción al IS y se delimitan los tres regímenes fiscales que resultan de aplicación (exención total, RESFL y REPE), reconociendo su articulación técnica a través del instituto jurídico de la exención (estructura) y los fundamentos y finalidades que han motivado el establecimiento de unos regímenes fiscales especiales.

En el tercer capítulo de la tesis se analizan las distintas EDSL públicas y su tributación en el IS, verificándose su existencia en los tres niveles de la Administración territorial, así como el importante rol que adopta la denominada Administración institucional en el desarrollo deportivo.

En el cuarto capítulo se plantean los aspectos comunes de los dos regímenes de exención parcial (RESFL y REPE) que resultan aplicables a las EDSL, con la finalidad de dotar al estudio de un carácter más unitario, evitar reiteraciones innecesarias y visibilizar la hipótesis de justicia tributaria que se plantea en relación con estos regímenes fiscales. En este sentido, se estudian posibles fuentes de ingresos y rentas de las EDSL privadas, se precisa cómo se determina la base imponible y se introducen los supuestos especiales de gastos no deducibles, esto es, los correspondientes a rentas exentas y las aplicaciones de resultados.

En el quinto capítulo se examina la tributación de las EDSL en el RESFL. Para ello, se delimitan las EDSL que pueden optar por este régimen tributario, se analizan los requisitos de acceso a este régimen de carácter opcional y su incidencia sobre las entidades deportivas objeto de estudio, así como la tributación específica que resulta de la aplicación de este régimen tributario.

En el sexto capítulo se investiga la tributación de las EDSL en el REPE. En primer lugar, se identifican las EDSL que deben tributar de conformidad con este régimen fiscal y, en segundo lugar, se analiza el régimen jurídico tributario que resulta de aplicación, junto con la exención del deber de declarar regulada y sus efectos.

En el séptimo capítulo se realiza una valoración conjunta de los dos regímenes con atención a sus fundamentos y se ponen de manifiesto distintos modelos y alternativas impositivas en aras de mejorar la tributación de todas las ESL y, por extensión, de todas las EDSL. En particular, entre otros, se han examinado las propuestas basadas en un modelo donde sean deducibles todos los gastos realizados en actividades de interés general, se ha valorado la posibilidad de introducir un régimen intermedio a los dos aplicables a las ESL que permita ponderar de una forma gradual su contribución al interés general, también se ha reflexionado en torno a incorporar una reducción en la base imponible, así como sobre la construcción de un modelo fiscal

donde se puedan vincular de manera progresiva los requisitos que acreditan la realización de fines de interés general y el reconocimiento de incentivos fiscales. Asimismo, también se han valorado otras medidas más modestas en relación con el REPE, como una mejora de la exención del deber de declarar.

Finalmente, en las conclusiones exponemos sucintamente los resultados de la investigación, resaltando aquellas reflexiones que consideramos más relevantes o, siempre desde la modestia que entendemos debe caracterizar a nuestra labor investigadora, incluso más novedosas.

### III. METODOLOGÍA.

Decía el profesor DE CASTRO Y BRAVO que “*es necesario saber adónde se va antes de preguntarse cómo se va mejor*”<sup>8</sup>. Por esta razón, una vez acotado el objeto de estudio, procede dejar constancia tanto de los sistemas o técnicas (métodos) como de las herramientas (fuentes) empleadas para resolver el genérico interrogante a partir del cual se ha vertebrado toda esta tesis.

#### 1. El método jurídico empleado.

En un sentido metafórico, puede decirse que el método es el vehículo que permite recorrer el camino que parte desde una hipótesis hacia una conclusión, es decir, desde el planteamiento de un objetivo hasta su cumplimiento. Como recuerda el profesor HERRERA MOLINA, el modo de proceder –el método– para el desarrollo del Derecho financiero como disciplina científica exige dos tipos de operaciones. Por una parte, el examen mediato, esto es, riguroso y reflexivo, de la realidad jurídico-tributaria y la elaboración de conceptos que expliquen de modo sistemático dicha realidad. Por la otra, la observación y sistematización del Derecho<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 490.

<sup>9</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Documentos I.E.F.*, nº 26/03, 2003, pág. 18 (recurso electrónico).



De este modo, para la realización del presente trabajo de investigación hemos empleado diversos métodos jurídicos que se engarzan en esa especie de “*metamétodo*” enunciado y que constituyen, en definitiva, esas operaciones a las que acabamos de hacer referencia<sup>10</sup>.

En primer lugar, hemos empleado un método jurídico descriptivo para analizar la normativa aplicable, amén de los argumentos de autoridad que existen en relación con la misma. En otras palabras, hemos acometido el examen de la realidad jurídico-tributaria de las entidades objeto de estudio a través de la interpretación jurídica de la normativa y de los pronunciamientos que la interpretan. Con ello hemos podido precisar la tributación de las EDSL públicas y privadas en el Impuesto sobre Sociedades, previo estudio de su régimen sustantivo. Igualmente, el empleo de este método nos ha permitido conocer la posición de la doctrina y la jurisprudencia en relación con los regímenes tributarios estudiados, identificando, así, las cuestiones que más controversia suscitan, así como algunas de las soluciones que se proponen para su resolución.

Una vez identificados y valorados estos extremos, se ha utilizado un método jurídico propositivo, basándonos en argumentos de tipo finalista, funcional, sistemático y valorativo, con el objetivo de identificar otras disfuncionalidades de la norma aplicable; validar o refutar, según proceda, las ya reconocidas por la doctrina; y proponer, cuando sea adecuado, soluciones alternativas, que pasan por la adopción de otros criterios interpretativos o, incluso, por la formulación de propuestas *de lege ferenda* con intensidad muy diversa que abarcan tanto modificaciones normativas puntuales como el establecimiento de modelos impositivos alternativos. Con todo, la proposición de soluciones a eventuales problemas de la norma o, incluso, la sugerencia de alternativas tributarias a los regímenes fiscales actuales, no se ha llevado a cabo de espaldas a los argumentos manifestados por la doctrina y la jurisprudencia, sino que han surgido, precisamente, a raíz de su análisis crítico.

De forma combinada con los anteriores, se ha hecho uso de un método jurídico comparativo, tomando como base la normativa sobre el IS de los territorios forales.

---

<sup>10</sup> Para la selección de estos métodos jurídicos nos hemos basado en las consideraciones contenidas en: ESCUDERO ALDAY, R. y GARCÍA AÑÓN, J.: *Cómo se hace un trabajo de investigación en Derecho*, Catarata, Madrid, 2013.

Concretamente, dicha normativa nos ha proporcionado una valiosa herramienta para confirmar o señalar los problemas que adolece la normativa estatal sobre el IS, pero también nos ha proporcionado alternativas jurídicas que permiten superar algunas de las incorrecciones detectadas en la normativa estatal. Todo ello, como es obvio, nos ha exigido realizar una exégesis previa de dicha norma foral.

Por otra parte, para llevar a cabo esta tarea, todos los métodos han tomado como patrones de análisis las principales características de las EDSL y los fundamentos y finalidades de los regímenes fiscales aplicables<sup>11</sup>. Esta perspectiva nos ha mostrado que, para que este estudio pueda desarrollarse, es obligatorio realizar un ejercicio de relativización parcial, puesto que, pese a su condición de deportivas, las entidades objeto de estudio tributan en el IS de conformidad con los regímenes fiscales aplicables a la generalidad de ESL o a las entidades públicas, sin perjuicio de las especialidades que existen y que son debidamente analizadas. Este hecho, tan determinante a efectos metodológicos, implica que analicemos de forma general la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de las entidades públicas en el IS y que particularicemos el estudio, allí donde lo hemos estimado oportuno, en relación con aquellos aspectos que son peculiares a las EDSL públicas y privadas. Por tanto, la mayoría de deficiencias o incoherencias, así como sus soluciones o propuestas de reforma, de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL públicas o privadas pueden predicarse tanto de las ESL y entidades públicas en general como de aquellas que tienen el calificativo de deportivas a los efectos de nuestra investigación.

Igualmente, la búsqueda del interés general, como proyección del ideal de justicia, ha constituido uno de los principales pilares que han orientado la aplicación de los métodos utilizados, de modo que, en nuestra opinión, cualquier consideración sobre

---

<sup>11</sup> Al respecto, ESCRIBANO LÓPEZ manifiesta lo siguiente: “*La búsqueda de la mens legis, como elemento de referencia de la función del jurista, proporcionará la base para una defensa del método pluridisciplinar, único adecuado a un fenómeno complejo*”. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, en AAVV: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, pág. 35 (recurso electrónico). Por su parte, GARCÍA AÑOVEROS manifiesta una opinión similar: “*Y no se trata de defender una interpretación funcional, o económica, o literal, o de cualquier clase de las que en el mundo han sido y son. Se trata de utilizar todos los elementos necesarios para descubrir la mens legis aplicada al caso concreto.*”. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “El discurso del Método en el ámbito Hacendístico... ob. cit., pág. 21 (recurso electrónico).

la fiscalidad de las entidades que son objeto de nuestro análisis debe realizarse desde este prisma y desde la premisa que constituye la contribución a la creación de un sistema tributario justo, tal y como proclama el artículo 31 CE. En definitiva, como apunta HERRERA MOLINA en relación con la actividad financiera, esto es, de la distribución de las cargas y gastos públicos, la medida de lo justo viene determinada en estos casos por la posición de cada uno respecto a la finalidad colectiva: el interés general<sup>12</sup>.

Respecto a los medios utilizados para desarrollar estos métodos, debe señalarse el recurso a una interpretación gramatical e histórica (la cual permite llegar a alcanzar el sentido de los textos legales); axiológica (en cuanto debemos desechar aquellos argumentos que conculquen los principios de justicia tributaria que se derivan de las exigencias del artículo 31 CE); teleológica (en el sentido de descifrar las finalidades perseguidas por el legislador cuando configura los regímenes fiscales aplicables a las entidades objeto de estudio) y sistemática (en aras de encajar el lugar que una determinada regulación fiscal ocupa en el conjunto del sistema tributario y, de manera más específica, en la imposición sobre la renta).

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, si bien las interpretaciones realizadas son jurídicas, también se han visto influenciadas por elementos sociales e históricos, puesto que el deporte es un fenómeno vivo que permea en múltiples disciplinas como la sociología, la educación física, la historia, la economía, la política, etc. En este sentido, como ya sostuvo en su día PÉREZ ROYO, *“...un jurista, empleando un método estrictamente y rigurosamente jurídico, siempre alcanzará una mejor comprensión de la realidad y logrará una más precisa exposición de la misma, a efectos jurídicos, si tiene un background, una preparación, una preocupación que incluya el conocimiento de la economía, a nuestro nivel de no especialistas, naturalmente”*. Añadiendo que *“lo mismo cabe decir de la historia, la sociología, y en definitiva conocimientos que no son esencialmente jurídicos pero que ayudan a comprender el mundo del derecho y a*

---

<sup>12</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho Financiero... ob. cit. pág. 20. Para una perspectiva de la justicia y del derecho natural y positivo, vide HERVADA, J.: *Introducción crítica al derecho natural*, 11ª edición, Eunsa, Navarra, 2011.

*plasmar lo que queremos explicar, ya naturalmente con los conceptos técnicos de nuestra profesión.”*<sup>13</sup>.

## **2. Fuentes utilizadas para el desarrollo del trabajo.**

Entre el conjunto de fuentes empleadas, se comprenden las usuales en un trabajo de investigación jurídica de esta envergadura. Concretamente, se han utilizado fuentes legislativas, jurisprudenciales, documentales y doctrinales.

En lo que respecta a las fuentes legislativas, han sido multitud los textos legales consultados. Como resulta lógico, las principales leyes tributarias que se han utilizado para acometer el estudio han sido la LIS, la LRFESFL y la LGT. Asimismo, han sido de vital importancia la LIS 78, LIS 95, TRLIS y LM, en tanto en cuanto, aunque se trata de normativa derogada, nos ha permitido profundizar en nuestro estudio mediante la aplicación del método histórico-evolutivo. También, se han analizado la NFIS Guipúzcoa, NFIS Álava, NFIS Vizcaya y la LFIS Navarra para acometer un análisis jurídico comparado. Por último, habida cuenta de que se trata de un trabajo en parte multidisciplinar, la LD ha resultado también clave en el estudio para conocer el deporte y las entidades deportivas.

En relación con las fuentes jurisprudenciales, es de sobra conocido que los intérpretes de las leyes se pronuncian continuamente sobre su aplicación, creando, de esta forma, una rica doctrina en la que apoyarse para acometer cualquier análisis jurídico. Nuestro caso no es una excepción, pues se han estudiado diversas resoluciones judiciales dictadas por el TC, el TS, la AN y los TSJ; para acometer la tarea investigadora<sup>14</sup>. Estas resoluciones judiciales han sido extraídas de diversos repositorios electrónicos, como es el caso del Centro de Documentación Judicial, el buscador de jurisprudencia de la página oficial del Tribunal Constitucional; amén de otras bases de datos privadas.

---

<sup>13</sup> PÉREZ ROYO, F.: “I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros””, en AAVV: *I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, pág. 56 (recurso electrónico).

<sup>14</sup> HERRERA MOLINA ha señalado la importancia de la jurisprudencia como elemento interpretativo, aunque apela a emplearla con un sentido crítico. HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho Financiero... ob. cit., págs. 22-23.

Por otra parte, las fuentes documentales han sido importantes, especialmente, para comprender la dimensión social y económica del deporte. En este sentido, se han consultado, por ejemplo, documentos del Parlamento Europeo, el Consejo de Europa y el Consejo de la Unión Europea y Representantes de los gobiernos de los Estados miembros, etc. Mención especial merece el Anteproyecto de la Ley del Deporte, el cual nos ha permitido avanzar en ciertas partes de nuestra investigación.

Finalmente, en relación con las fuentes doctrinales, debemos distinguir entre la doctrina administrativa y la doctrina científica. En relación con la primera, han sido multitud las resoluciones de la DGT y del TEAC analizadas. Se han extraído, principalmente, de los buscadores oficiales, aunque algunas se han obtenido de bases de datos privadas. En lo que respecta a la segunda, se han estudiado monografías, manuales, artículos científicos y capítulos de libro relacionados, principalmente, con la fiscalidad en el IS de las EDSL y de las ESL en general. Asimismo, habida cuenta del carácter en parte multidisciplinar de la investigación, se han analizado trabajos relacionados con el deporte, así como la doctrina administrativista, para dar respuesta a algunas cuestiones que tienen repercusión, más o menos directa, en la tributación. Incluso, se ha utilizado algún trabajo de índole filosófica para poder pronunciarnos de manera genérica sobre el interés general en el deporte. Para obtener tales investigaciones han sido vitales la Plataforma electrónica Dialnet, la Biblioteca de Ciencias Sociales “*Gregori Maians*” de la Universidad de Valencia, su servicio de préstamo, así como las bases de datos electrónicas a las que dicha universidad nos ha dado acceso.

# **CAPÍTULO PRIMERO: EL DEPORTE Y LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS: UNA APROXIMACIÓN A SU CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS, Y POSICIONAMIENTO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.**

## **I. EL DEPORTE: CONCEPTO, FUNCIÓN SOCIAL, DIMENSIÓN ECONÓMICA Y MODALIDADES DEPORTIVAS.**

### **1. Concepto de deporte.**

El deporte es un fenómeno de difícil reducción a un mínimo común denominador, especialmente por las múltiples facetas y la infinidad de conexiones que comparte con otros aspectos de la vida personal y social de los individuos<sup>15</sup>. No obstante, conviene partir de una definición casi universal que permita, a partir de la misma y empleando un razonamiento deductivo, descender a la diversidad de situaciones, variantes o modalidades que presenta el deporte en general.

Con una perspectiva básica encontramos la clásica definición acuñada por MAGNANE, que toma como referencia principal la consideración del deporte en su faceta individual orillando su componente social. Este autor consideraba que el deporte es una actividad de placer en la que lo dominante es el esfuerzo físico, que participa a la vez del juego y del trabajo, practicado de manera competitiva, comportando reglamentos e instituciones específicos, y susceptible de transformarse en actividad

---

<sup>15</sup> ALLUÉ BUIZA atribuyó expresamente al término deporte un carácter polisémico que se relaciona con la educación, la salud y el ocio. *Vid.* ALLUÉ BUIZA, A.: “El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido”, en AAVV: *Introducción al Derecho del deporte* (coordinador Julián Espartero Casado), Dykinson, Madrid, 2004, pág. 54. Por su parte, CAZORLA PRIETO acertó poniendo de manifiesto que el deporte no es un bloque monolítico sino un núcleo dividido en distintos compartimentos, con características peculiares. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 161. En este sentido, véase a este mismo autor en: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 54, 1987, pág. 183; y en: *Las reglas del buen gobierno en el deporte*, Aranzadi-Thomsom-Reuters, monografía nº 13, Cizur menor, 2016, pág. 124. En un sentido similar, puede verse HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector de la acción pública en el deporte local*, Reus, Madrid, 2017, págs. 168-169; así como MARTÍNEZ SERRANO, G.; PABLOS ABELLA, C.; CAMPOS IZQUIERDO, A. y MESTRE SANCHO, J.A.: *Las entidades de la actividad física y el deporte: Estado actual y perfiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 25.

profesional<sup>16</sup>. En este punto ya tomamos conciencia de que, aun desde su concepción más elemental, la definición de deporte presenta una amplia gama de matices en función de la óptica individual o social con la que se observe. En otras palabras, dentro de las posibles diferenciaciones, podemos atender al deporte como un hecho individual o como un acontecimiento social. Desde la visión individual, el deporte es una actividad humana predominantemente física, que se practica aislada o colectivamente y en cuya realización puede encontrarse autosatisfacción o un medio para alcanzar otras aspiraciones como el culto al cuerpo o la desconexión mental del estrés diario. Desde un punto de vista social o colectivo, el deporte representa un fenómeno de primera magnitud en la sociedad actual que origina importantes consecuencias no solo sociales sino también políticas y económicas<sup>17</sup>.

La RAE también ofrece una doble definición del deporte en la que incluye la actividad física como finalidad lúdica, pero también como competición y entrenamiento. Por una parte, se perfila el deporte como una actividad física, ejercida como juego o competición, cuya práctica supone entrenamiento y sujeción a normas. Por otra parte, se define el deporte como recreación, pasatiempo, placer, diversión o ejercicio físico, por lo común al aire libre<sup>18</sup>.

Desde instancias europeas se han proporcionado definiciones bastante unitarias con la finalidad de aportar claridad a su tratamiento. Así, el artículo 2 de la Carta Europea del Deporte nos otorga una definición sobre el deporte en sentido amplio: “se

---

<sup>16</sup> MAGNANE, G.: *Sociologie du sport*, Gallimard, Paris, 1966, pág. 81. Con una perspectiva claramente humanista y filantrópica, PIERRE DE COUBERTIN, pedagogo e historiador francés, así como fundador de los Juegos Olímpicos modernos, consideró que “*el deporte es parte de la herencia de cada hombre y cada mujer y su ausencia no puede ser compensada*”.

<sup>17</sup> En este mismo sentido, véase, CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs.125-127. El autor otorgó una doble definición al deporte, atendiendo exclusivamente al hecho deportivo, sin prejuzgar ni detallar implicaciones de alguna especie, pero ciñéndose a concepciones amplias del deporte, dado el abanico de posibilidades con las que se puede analizar el hecho deportivo. De este modo, si bien las definiciones pueden parecer contradictorias entre sí, lo cierto es que representan una de las posibles y principales distinciones dentro del genérico sustantivo deporte; esto es, por un lado, una definición que atiende a la perspectiva individual del deporte; y por otro, una segunda definición que analiza el deporte como acontecimiento social.

<sup>18</sup> MEDINA MORALES abraza esta doble definición porque considera que en ellas se condensan los elementos básicos del deporte, como son la finalidad recreativa y la mejora de salud. Vid. MEDINA MORALES, D.: “El deporte en la sociedad actual. Reflexión en cuanto a su ubicación y perspectivas”, en AAVV: *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, pág. 20.

*entenderá por «deporte» todo tipo de actividades físicas que, mediante una participación, organizada o de otro tipo, tengan por finalidad la expresión o la mejora de la condición física y psíquica, el desarrollo de las relaciones sociales o el logro de resultados en competiciones de todos los niveles”*<sup>19</sup>. En el Libro Blanco sobre el Deporte de la Comisión Europea se emplea una definición casi idéntica, considerando al deporte como: “*Cualquier forma de actividad física que, a través de participación organizada o no, tiene por objeto la expresión o mejoría de la condición física y psíquica, el desarrollo de las relaciones sociales o la obtención de resultados en competición a todos los niveles”*<sup>20</sup>.

Como podemos observar, existen múltiples posibilidades para definir el deporte en función de la perspectiva a la que se atienda, pudiendo ser las definiciones muy dispares e incluso, en algunas ocasiones, contradictorias. Pero, nuestra intención no es atender a todas y cada una de las posibles definiciones que se inspiran en las concepciones más básicas, reduccionistas y simplistas del deporte, sino que, tal y como hemos venido afirmando, tomamos esta primera aproximación escueta para descender a las modalidades que puede revestir este fenómeno tan plural y singular a la vez<sup>21</sup>. No obstante, para realizar debidamente esta tarea, conviene poner énfasis previamente en su dimensión económica y en su función social porque, aunque principalmente se predicen de la definición de deporte que lo considera como un acontecimiento social, revelan gran parte de sus elementos característicos, guiándonos en la misión de crear clasificaciones en función de cada una de las modalidades.

## **2. Función social y dimensión económica del deporte.**

---

<sup>19</sup> CONSEJO DE EUROPA: *Carta Europea del Deporte*, 7ª Conferencia de Ministros Europeos responsables del Deporte, Rodas, 1992, pág. 8.

<sup>20</sup> COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte*, Documento COM (2007) 391 final, Bruselas, 11 de julio de 2007, pág. 2.

<sup>21</sup> La existencia de diversas modalidades deportivas es una cuestión unánimemente aceptada por la doctrina, aunque, como veremos más adelante, varían en función de los parámetros tomados. Sobre este particular, véase, entre otros muchos, PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición”, en: *Deporte y Estado* (Luis María Cazorla Prieto), Aranzadi-Thomson-Reuters, monográfico nº8, 2012, pág. 26; y CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 123-161.



La importancia económica del deporte es notoria, y así se ha confirmado por la propia Unión Europea. Es más, el deporte ha demostrado ser un sector estable, habida cuenta de su admirable resistencia a las adversidades que provocó la crisis económica. Sin embargo, es imprescindible no ignorar que la relevancia del deporte en la economía no solo atiende a su contribución directa en tal sentido, sino que también concierne a su contribución indirecta en términos sociales, que, a pesar de no estar bien medida tradicionalmente, ocupan un papel protagonista en la dimensión económica del deporte. De esta manera, por un lado, el deporte contribuye directamente a la economía constituyendo un buen porcentaje del PIB, aportando al crecimiento económico y suponiendo un importante nicho de empleo en la Unión Europea. Por otro lado, las denominadas contribuciones indirectas a la economía contabilizan el impacto positivo que tiene el deporte en la salud, tanto a nivel individual como colectivo, pues los ciudadanos que practican deporte gozan de una mejor salud en líneas generales y ello repercute en un menor gasto sanitario; toman en consideración las posibilidades de dinamización del desarrollo regional y local; y tienen presente la importancia del voluntariado en el deporte<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> La importancia económica del deporte se ha venido sosteniendo desde las instancias europeas tanto expresa como tácitamente, pues en gran parte de los documentos elaborados y publicados sobre el deporte se hace referencia a su dimensión económica, ya sea en sentido amplio u ocupándose de aspectos concretos. Así pues, en el Libro Blanco sobre el Deporte se afirma que el deporte es un sector dinámico que crece con rapidez, tiene un impacto macroeconómico infravalorado y puede contribuir a los objetivos de Lisboa de crecimiento y creación de empleo. Puede servir, además, como herramienta para el desarrollo local y regional, la regeneración urbana o el desarrollo rural. El deporte tiene sinergias con el turismo y puede estimular la mejora de las infraestructuras y el establecimiento de nuevos partenariados para financiar las instalaciones deportivas y de ocio. *Vid.* COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., pág. 11. En el documento relativo a la Dimensión Europea sobre el Deporte se precisa aún más la importante dimensión económica del deporte afirmando que el deporte ocupa un lugar importante en la economía europea en la medida que representa directa o indirectamente unos 15 millones de puestos de trabajo (5,4 % de la población activa) y un valor añadido anual de aproximadamente 407 000 millones de euros (3,65 % del PIB europeo). *Vide* PARLAMENTO EUROPEO: *La dimensión europea en el deporte*, Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de febrero de 2012, sobre la dimensión europea en el deporte (2011/2087(INI)), pág. 4 (Considerando X). En los Planes de Trabajo elaborados sobre el deporte también se enfoca la dimensión económica, entendida *lato sensu*, como uno de los ámbitos prioritarios de actuación. Véase, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un Plan de Trabajo Europeo para el Deporte para 2011-2014”, (2011/C 162/01), 2011; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 21 de mayo de 2014, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (2014-2017)”, (2014/C 183/03), 14 de junio de 2014; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (1 de julio de 2017 - 31 de diciembre de 2020)”, (2017/C 189/02), 15 de junio de 2017. Asimismo, la importancia económica del deporte, en relación con sus contribuciones directas e indirectas, se vuelve a afirmar más completa,

En relación con la función social del deporte, es preciso poner de relieve que, junto con su dimensión económica, es uno de los elementos principales que hacen del deporte un fenómeno de interés primordial para la colectividad<sup>23</sup>. En este sentido, el deporte tiene un fuerte arraigo en el día a día de los ciudadanos, ya sea porque lo practican o porque tienen noticias de él en los medios de comunicación o, incluso, en simples conversaciones esporádicas. Por ello, el deporte es un fenómeno que se puede calificar como contagioso y ampliamente conductor y transmisor de valores positivos y merecedores de protección y promoción.

Precisamente, la relevancia y la función del deporte en la sociedad se justifica por la asombrosa capacidad que tiene para transmitir a los ciudadanos los valores que encarna<sup>24</sup>. Como actividad física beneficiosa para la salud tiene mayor influencia que cualquier otro movimiento social porque mejora la salud pública de forma considerable, previniendo o ayudando a la estabilización de una serie de enfermedades crónicas y cardiovasculares relacionadas con un estilo de vida poco saludable y el sedentarismo. Igualmente, el aspecto educativo del deporte reviste una importancia destacada, tanto en el sentido propio de la educación formal referente a los programas de educación oficiales como en la significación de la educación no formal relativa a la fuente de valores que invitan a desarrollar el conocimiento, la motivación, las capacidades y la disposición para el esfuerzo personal, entre otros<sup>25</sup>. Asimismo, la función social del deporte se refuerza por su significativa aportación a la cohesión social, habida cuenta de

---

precisa y rotundamente en CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Conclusiones del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo sobre la dimensión económica del deporte y sus beneficios socioeconómicos”, (2018/C 449/01), 13 de diciembre de 2018. En la doctrina también se encuentran bastantes referencias claras y abundantes sobre la gran importancia económica del deporte. Véase, por ejemplo, GARCÍA-UNANUE, J. FELIPE, J. L. y GALLARDO, L.: “Financiación en los organismos autónomos deportivos municipales en España: cálculo y evolución”, *Revista Española de Educación Física y Deportes*, N°404, 2014, pág. 17. Estos autores ponen de relieve la especial importancia económica del deporte en el ámbito local.

<sup>23</sup> En relación con la trascendencia social del deporte, puede verse GARCÍA FERRANDO, M.; PUIG BARATA, N.; LAGARDERA OTERO, F.; LLOPIS GOIG, R.; VILANOVA SOLER, A.: *Sociología del deporte*, Alianza Editorial, Madrid, 1998.

<sup>24</sup> Vide PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición” ... ob. cit., págs. 32-33.

<sup>25</sup> ANZALONE destaca a lo largo de su exposición la función pedagógica del deporte, señalando que, en primer lugar, la dimensión auténtica del deporte es educativa. ANZALONE, A.: “El fenómeno deportivo entre ética, política y economía (breves reflexiones sobre la Ley del Deporte de Andalucía)”, en AAVV: *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, págs. 48-56.

su enorme potencial para favorecer la integración y la igualdad de oportunidades, en especial en lo que concierne a aquellos colectivos más desfavorecidos; así como por su contribución al desarrollo sostenible. Por último, la función social del deporte también se hace patente por su utilidad en el marco de las relaciones exteriores, pero también por su contribución a la construcción de una ciudadanía activa que entronca con una mayor democracia participativa frente a la democracia meramente representativa. En este sentido, la fuerte presencia de las entidades privadas sin ánimo de lucro y el voluntariado permiten configurar con mayor precisión y justicia a los grupos de interés en el deporte, lo cual, como veremos, es fundamental para su consideración como un sector de interés general<sup>26</sup>.

En resumidas cuentas, el valor añadido que aporta el deporte a la sociedad estriba en la mejora de la salud, en una educación de calidad, en la igualdad efectiva, en la integración y cohesión social, en la mejora de las relaciones exteriores, y en el desarrollo sostenible. Este contenido positivo se proyecta de forma difusa debido a la transversalidad y dinamismo que atesora el deporte, y se articula, sobre todo, a través de la sociedad civil, posicionándose el voluntariado y la ciudadanía activa como dos de sus principales soportes. En este sentido, por ejemplo, mediante el voluntariado deportivo se logra una valiosa educación no formal, pero también aporta contenidos positivos relacionados con la integración y cohesión social.

### **3. Modalidades deportivas.**

---

<sup>26</sup> Para una ilustración detallada sobre la función social del deporte, véase, por ejemplo, COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco Sobre el Deporte...* ob. cit., págs. 3-11; PARLAMENTO EUROPEO: *La Dimensión Europea en el Deporte...* ob. cit. Igualmente, en los Planes de Trabajo elaborados sobre el deporte se trata como un aspecto prioritario la función social del deporte. Véase, CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un Plan de Trabajo Europeo para el Deporte para 2011-2014”, (2011/C 162/01), 2011; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 21 de mayo de 2014, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (2014-2017)”, (2014/C 183/03), 14 de junio de 2014; y CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (1 de julio de 2017 - 31 de diciembre de 2020)”, (2017/C 189/02), 15 de junio de 2017. En lo que respecta a la doctrina, entre otros, HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 51-95.

De lo expuesto en esta primera aproximación, no queda otro remedio que, a los efectos de nuestro estudio, rechazar la consideración reduccionista del deporte, ya que solamente proporciona una visión sesgada y simplista del mismo, desatendiendo características determinantes de su naturaleza poliédrica y de su especificidad, tales como su variabilidad y transversalidad<sup>27</sup>. Precisamente, el *quid* para tratar debidamente el deporte estriba en la observación de la amplia variedad de perfiles que presenta el fenómeno deportivo. No obstante, aunque ello complica las tareas conceptuales, justifica el previo tratamiento unitario y reduccionista realizado y permite calificar el deporte como un fenómeno o una realidad polifacética; y es que las aristas que presenta, además de perfilarse como una de sus principales virtudes, porque reflejan un crisol de valores y aptitudes positivas, también plantean complejidades que, si no son observadas escrupulosamente, pueden llevar a la equivocación que supondría un trato unitario del deporte.

En suma, la multitud de facetas inherentes al deporte y a su transversalidad con otras materias se plasma tanto en el conjunto de definiciones, variantes y modalidades posibles, como en la cohorte de valores que aporta, tanto a nivel individual como colectivo. De hecho, creemos que la preeminencia de unos valores o circunstancias positivas u otros puede ser un elemento diferencial para determinar las concretas modalidades deportivas, siempre que constituyan su elemento predominante y se escoja este parámetro para la delimitación de dichas modalidades. No obstante, en este caso habría que tener en cuenta que la preeminencia de un específico valor no es óbice para que existan otros valores igualmente representados, aunque con distinta intensidad y proporción. De esta manera, el deporte no es un compartimento estanco, sino que los valores se comparten entre las distintas modalidades deportivas, si bien, como acabamos de afirmar, en distinta proporción dependiendo de la modalidad deportiva concreta, lo que dificulta en determinadas ocasiones su identificación.

---

<sup>27</sup> En relación con la calificación del deporte como un fenómeno polifacético o poliédrico, véase, por ejemplo, y entre muchos otros, RODRÍGUEZ TEN, J.: “El papel de la Administración Pública ante los retos del deporte profesional y profesionalizado”, en: AAVV: *Los retos del deporte profesional y profesionalizado* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, pág. 59. PALOMAR OLMEDA también atribuye al deporte la condición de realidad heterogénea y pluriforme, haciendo expresa referencia a que ello influye en el alcance de las modalidades deportivas. PALOMAR OLMEDA, A.: *Las transformaciones del deporte...* ob. cit., págs. 19-20.

Abordando las distintas modalidades deportivas, lo primero que debemos advertir es que no nos referimos a las distintas disciplinas deportivas, sino a las distintas variantes con las que el deporte se manifiesta y que son generalmente identificables a través de distintos parámetros. No obstante, no hay que olvidar que todas las posibles clasificaciones que pueden hacerse de las modalidades deportivas se caracterizan por su relatividad, ya que varían dependiendo del criterio que se tome en consideración para conformarlas<sup>28</sup>. Por ejemplo, es posible configurar una división de modalidades deportivas en función del valor primordial que reflejan o transmiten, esto es, el bueno ético común predominante según el caso, aunque ello no es óbice para que otros valores estén igualmente representados y se transmitan, aunque con menor intensidad o intención. También es factible confeccionar las clasificaciones atendiendo a la actitud con la que el ciudadano se posiciona ante el deporte, así como en función del grado de profesionalización alcanzado o la necesidad de una reglamentación específica.

Por ello, trataremos, mediante el empleo de una dialéctica platónica, de crear categorías conceptuales que se ajusten a la transversalidad y especificidad del deporte con la única pretensión de enfocar con la mayor precisión nuestro estudio y evitando, de este modo, caer en una visión vaga y ambigua del deporte que lastre nuestras reflexiones por suponer la visión reduccionista del deporte un punto de partida erróneo. En este sentido, al margen de la importante utilidad para nuestra investigación, la identificación de las modalidades deportivas no es una cuestión baladí, pues dependiendo de las mismas la posición del Estado respecto al deporte varía, principalmente porque cada modalidad deportiva es susceptible de proyectar con singular intensidad unos concretos valores<sup>29</sup>.

Si tomamos como patrón el valor predominante de la práctica deportiva, la primera de las modalidades que identificamos es el deporte-salud<sup>30</sup>. Precisamente, a la

---

<sup>28</sup> En un sentido muy parecido, puede verse CAZORLA PRIETO, que entiende que, aunque cualquier tipo de actividad humana es deporte, el predominio de unas características u otras hace que estemos ante una modalidad u otra. *Vid.* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 154.

<sup>29</sup> *Vid.*, por todos, CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., pág. 184.

<sup>30</sup> La conexión del deporte con la salud entronca perfectamente con el tradicional y célebre brocardo latino expresado por DÉCIMO JUNIO JUVENAL *mens sana in corpore sano* (Sátiras, X, 356). Además, la apreciación del deporte-salud como modalidad deportiva ha sido sostenida por CAZORLA PRIETO en repetidas ocasiones. *Vide* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit. pág. 25;

luz del parámetro adoptado, consideramos al deporte-salud una modalidad deportiva específica porque su valor primordial o bueno ético común predominante se encuentra en la salud física y mental. En la sociedad moderna la falta de actividad física aumenta el número de personas que sufren sobrepeso y una serie de enfermedades crónicas como las cardiovasculares o la diabetes que disminuyen la calidad de vida, aumentan el riesgo de muerte y se traducen en un mayor gasto público en materia sanitaria. Por ello, la mejora de la salud individual y colectiva es una de las virtudes preeminentes que el deporte tutela y favorece, postulándose de este modo como un instrumento perfecto para la consecución de un estilo de vida saludable<sup>31</sup>. Eso sí, debemos tener en cuenta que el deporte-salud es una modalidad de deporte cuyo bien común ético se escinde en un componente dual. Está claro que el bueno común ético es la salud, pero éste alcanza tanto a la salud física como a la psicológica. De este modo, al margen de los problemas físicos que hemos apuntado anteriormente, las tensiones y el estrés que genera la sociedad moderna merman el equilibrio psicológico del ciudadano también, perfilándose el deporte como una herramienta eficaz para su restablecimiento.

La segunda modalidad, según el parámetro relativo al valor predominante, la situamos en el deporte-educación o educación física<sup>32</sup>. Junto al deporte-salud, el deporte-educación es, a nuestro juicio, la modalidad deportiva más importante y merecedora de protección, promoción y tutela, pues se trata de una actividad de relevancia esencial porque, además de mejorar físicamente al individuo, le infunde los valores de los que se alimenta la práctica deportiva en general, tales como el

---

CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 127-130 y CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., pág. 184. Por otra parte, las virtudes del deporte en la salud, así como su especial conexión, fueron puestas de relieve claramente, verbigracia, por HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 54-58; y PALOMAR OLMEDA, A.: “Hacia una transformación del papel del Estado en materia de deporte”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director. Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson-Reuters, 2017, Cizur Menor, pág. 96. La Unión Europea es unánime en este aspecto. Véase, por todos, COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., pág. 4.

<sup>31</sup> En particular, el deporte-salud es especialmente positivo para las personas mayores porque siempre será una forma de promover un envejecimiento activo, así como porque actualmente la población muestra un claro envejecimiento cuantitativo, suponiendo de este modo uno de los grandes retos en la materia. En este sentido, véase PARLAMENTO EUROPEO: *La Dimensión Europea en el Deporte...* ob. cit. pág. 7 (disposición nº 6).

<sup>32</sup> CAZORLA PRIETO ha reconocido en numerosas ocasiones que el deporte-educación es una modalidad deportiva *sui generis*. Véase, *verbigratia*, CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., págs. 187-188.

compañerismo, el juego limpio, etc<sup>33</sup>. En el deporte-educación, del mismo modo que ocurre con el deporte-salud, el valor principal es único, habida cuenta de que la educación se asocia a un concepto unitario cuya aspiración primordial se encuentra en el pleno desarrollo de la personalidad humana, pero se percibe como dual porque alcanza tanto a la educación física como a la intelectual<sup>34</sup>. Además, el deporte-educación presenta una doble dimensión según se refiera a la educación formal, entendida como aquellas enseñanzas educativas que se encuentran regladas en la legislación educativa; o a la educación no formal, esto es, el conjunto de valores de contenido educativo cuya obtención no se obtiene en el marco de un programa educativo reglado y oficial<sup>35</sup>.

Siguiendo con el criterio referente al valor predominante de la práctica deportiva, podríamos considerar otras modalidades deportivas como es el caso del deporte como forma de integración e inclusión social, cuyo valor predominante se encontraría justamente en las posibilidades que ofrece el deporte para una mayor integración de los individuos que lo practican en la sociedad, favoreciendo una mayor cohesión social. Esta función del deporte es especialmente relevante en los jóvenes, diversos funcionales, o aquellos sujetos procedentes de entornos más desfavorecidos<sup>36</sup>.

Pero, en este momento surgen dudas en relación con el patrón metodológico adoptado. Por una parte, ¿constituyen modalidades deportivas *ad hoc* todas aquellas

---

<sup>33</sup> La conexión del deporte con la educación es básica por su carácter complementario. Sobre esta conexión y las virtudes que trae el deporte en el plano educativo, véase, entre otros, HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., pág. 63.

<sup>34</sup> En este sentido se ha pronunciado CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 155-156.

<sup>35</sup> Sobre esta distinción entre educación formal y no formal, véase, COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., pág. 5-6; y HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., pág. 61. Dentro de la educación formal se encuadra, entre otras, la educación universitaria. El deporte universitario se trata en la LOU en el Título XIV, concretamente en los artículos 90 y 91. No obstante, como manifiesta PALOMAR OLMEDA, el deporte en la universidad continúa siendo uno de los grandes desfases de nuestro modelo deportivo. PALOMAR OLMEDA, A.: "Hacia una transformación del papel del Estado..."ob. cit., pág. 45. Por esta razón, en el Anteproyecto de Ley del Deporte se trata de poner remedio a esta situación dedicando expresamente su artículo 93 al deporte universitario.

<sup>36</sup> Para una visión relativa a estas funciones del deporte, véase HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 64-67 y 72-73.

manifestaciones deportivas que tienen un distinto valor predominante a los mencionados anteriormente? La respuesta debería ser clara y apriorísticamente afirmativa, siempre desde dicho prisma metodológico. No obstante, consideramos que, más que la anterior pregunta, cobra sentido el siguiente interrogante, ¿pueden otros valores deportivos distintos de los mencionados con anterioridad, como son la igualdad o el favorecimiento de las relaciones exteriores, convertirse en el valor predominante de la práctica deportiva? La cuestión se complica en este punto hasta límites insospechados, pues la predominancia de un valor debería juzgarse según el bueno ético que se transmite con mayor vigor. En este sentido, podríamos concluir que, por ejemplo, si se celebran algunos eventos deportivos con la única finalidad de promover la igualdad entre hombres y mujeres podría hablarse de un deporte-igualdad en sentido estricto. Sin embargo, la cuestión entra de lleno en una concepción instrumental o final del deporte según el caso. Sea como fuere, lo que sí es indiscutible es que el deporte, bien organizado, contribuye a la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, además de resultar un valioso instrumento para el desarrollo de las relaciones exteriores<sup>37</sup>.

Abandonando el criterio del valor predominante de la práctica deportiva, y atendiendo a la actitud con la que el ciudadano se posiciona ante el deporte, distinguimos dos grandes categorías, el deporte activo y el pasivo. El deporte activo agrupa todas aquellas prácticas deportivas que el ciudadano realiza por sí mismo y con independencia de su finalidad. En cambio, el deporte pasivo solamente alcanza al llamado deporte-espectáculo y nos genera dudas serias sobre si realmente puede considerarse deporte para quien lo presencia, al menos desde la perspectiva de promoción que deben adoptar los poderes públicos<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> En este sentido, véase HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 74-81. En cuanto a las relaciones exteriores, basta con observar como el artículo 6 LD declara el interés que tiene el Estado en la función representativa del deporte de alto nivel, lo que se confirma su utilidad en este campo. Respecto a la consideración del deporte como instrumento o como fin en sí mismo, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 124. El autor concluyó que no se podía decantar en uno u otro extremo, puesto que puede aparecer de las dos formas.

<sup>38</sup> Distinguiendo entre deporte activo y pasivo también encontramos LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 38-42; así como CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 127.



Por otra parte, si acogemos el criterio que atiende al grado de profesionalización alcanzado en la práctica deportiva, extraemos otras modalidades deportivas<sup>39</sup>. En primer lugar, encontramos el denominado deporte entretenimiento, deporte aficionado o deporte popular. En esta modalidad de deporte se produce una más que adecuada utilización del tiempo de ocio, pues los ciudadanos emplean su tiempo de disfrute en una actividad que lleva asociada la transmisión de un conjunto de valores educativos positivos, así como una mejora de su condición física y su salud. Precisamente, es este deporte para todos el que produce con una intensidad superior al resto de modalidades una vigorosa transmisión de valores positivos.

El deporte aficionado puede practicarse individualmente y de forma ajena a toda estructura organizativa, basta con echar un vistazo al volumen de ciudadanos que salen a correr por la ciudad o aquellos que acuden a parques públicos a realizar ejercicios de calistenia, por ejemplo. Esta circunstancia ocurre cada vez con mayor frecuencia y, para que se lleve a cabo adecuadamente, requiere de inversiones públicas para la construcción de infraestructuras apropiadas. Sin embargo, el deporte aficionado también puede llevarse a cabo en el marco de las estructuras organizativas deportivas que, como tendremos ocasión de examinar, son mayoritariamente privadas. De esta manera, podemos incluir como deporte aficionado al deporte de base que, aunque se sitúa en determinadas ocasiones como el paso intermedio necesario entre el deporte popular y el deporte profesional por la influencia recíproca que tienen, lo cierto es que en este estadio no puede calificarse de profesional. En resumen, ya sea practicado de forma individual o en el marco de una organización deportiva, el deporte que está presente diariamente para la generalidad de los ciudadanos es el deporte popular, que se lleva a cabo por quienes desarrollan la actividad deportiva solo por afición o por utilidad física, es decir, sin afán de lucro o compensación aun cuando estén encuadrados en un club y sometidos a la disciplina del mismo, y cuya contribución al bienestar del individuo es indudablemente mayor que en cualquier otra modalidad deportiva<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> CAZORLA PRIETO considera el deporte entretenimiento como un instrumento para corregir o paliar los desequilibrios que trae consigo la sociedad moderna. En definitiva, el autor acierta cuando afirma que el deporte para todos es la meta soñada. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 130-132; y CAZORLA PRIETO, L. M.: "Consideraciones sobre el tratamiento del deporte..." ob. cit., pág. 185. Por su parte, ANZALONE reivindica, con perspectivas similares, la necesidad de un deporte para vivir en lugar de un deporte para consumir. ANZALONE, A.: "El fenómeno deportivo entre ética, política y economía..." ob. cit., pág. 52. PALOMAR OLMEDA, enfocado a garantizar la sostenibilidad deportiva,

En segundo lugar, identificamos el deporte profesional. *Prima facie*, puede parecer que esta modalidad deportiva se contrapone al deporte popular; sin embargo, aunque ambas modalidades deportivas presentan diferencias sustanciales, ello no significa que sean manifestaciones antagónicas o incompatibles<sup>41</sup>. Se trata de variantes diversas del deporte que rezuman una naturaleza diversa y se circunscriben a espacios distintos, pero cuyo mínimo común denominador no puede negarse<sup>42</sup>. Por ello, como pondremos de manifiesto, la actuación de los poderes públicos sobre uno y otro debe ser diversa, habida cuenta de que los valores que encarnan y transmiten son diferentes. Por supuesto, el deporte popular es el que con mayor completitud y pureza representa y transmite valores positivos para la generalidad de los ciudadanos, pero ello tampoco es óbice para que se atiendan otras modalidades deportivas por parte de los poderes públicos<sup>43</sup>.

Al margen de ello, el deporte profesional también presenta aspectos fronterizos con otras cuestiones meramente ideales. En este sentido, entendemos que el deporte profesional es una realidad cuyas complejidades no se limitan exclusivamente a sus

---

ha advertido que, antes que nada, debe delimitarse qué es deporte profesional y qué no. *Vid.* PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar... ob. cit., pág. 35

<sup>41</sup> LANDABEREA UNZUETA considera, reflexionando sobre la conveniencia de una ley específica sobre el deporte profesional al margen de una ley sobre el deporte en general, que el deporte no es un compartimento estanco y, por tanto, el deporte profesional y el aficionado son dos subsistemas que no pueden escindirse en dos cuerpos normativos independientes, sino que precisan colaboración y coordinación. LANDABEREA UNZUETA, J.A.: “Sobre la nueva ley del deporte y la necesidad de repensar el papel del Estado en materia deportiva”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, pág. 116. No obstante, pese a lo anterior, muchas veces es preciso hacer una diferenciación entre el deporte aficionado y el deporte profesional, sobre todo a efectos laborales.

<sup>42</sup> Indudablemente, la relación entre el deporte popular y el deporte profesional, profesionalizado, así como el de alta competición es estrecha. Se constata la existencia de un efecto imitación o, en palabras de PALOMAR OLMEDA, un efecto espejo que provoca el deporte de “altos vuelos” en la ciudadanía la multiplicación del número de practicantes. Este es uno de los puntos por los cuales el fomento público del deporte de alta competición, incluido el profesional, quedaría justificado. No obstante, adelantamos que existen dudas sobre este hipotético efecto espejo que pueden derrumbar la legitimación del fomento público del deporte de alta competición, profesional y profesionalizado. Sobre este particular, véase PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar... ob. cit., págs. 47-49. Igualmente, no tiene sentido defender que el deporte popular y el deporte de alta competición, el profesional o el profesionalizado son compartimentos estancos, ni tampoco que el deporte popular es consecuencia o depende en exclusiva del deporte de alta competición, profesional o profesionalizado, como si éstos fueran la elevación a la máxima potencia del deporte popular. En este sentido, *vide* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 149-152.

<sup>43</sup> En este sentido, véase, *ibidem*, págs. 138-139.

relaciones con el deporte popular, sino que también, sin ser exactamente lo mismo, se diluye conceptualmente con el deporte profesionalizado, el deporte espectáculo y el deporte de alta competición<sup>44</sup>. La distinción entre el deporte profesional y el deporte profesionalizado es una cuestión de pequeños matices pero que ha adquirido una importante relevancia, hasta el punto de que la referencia separada a competiciones profesionales y competiciones profesionalizadas en los artículos 87 y 88 del anteproyecto de Ley del Deporte confirma la tendencia a su distinción conceptual. En el preámbulo de dicho anteproyecto se explica que la categoría de deporte profesionalizado surge por la insuficiente y rígida diferenciación que se venía haciendo entre deporte profesional y no profesional, configurando así un escalón intermedio de competiciones, denominadas profesionalizadas, cuya calificación corresponde, al igual que sucede con las profesionales, al CSD. Así pues, la referencia a las competiciones profesionalizadas pretende incluir todas aquellas competiciones que tienen una organización propia y un volumen económico y de vinculación contractual de sus deportistas relevante pero insuficiente para su organización a través de una liga profesional<sup>45</sup>.

En relación con las sinergias existentes entre el deporte profesional y el deporte de alta competición, así como el deporte-espectáculo, la convergencia entre los dos primeros la encontramos en su aspiración principal, esto es, la búsqueda de la excelencia deportiva por parte de individuos que se encuentran al más alto nivel competitivo. En cambio, en el deporte-espectáculo dicha búsqueda de la excelencia deportiva, aunque es un aspecto fundamental, aparece más bien como un instrumento para la maximización de los beneficios de la industria que orbita en torno a las manifestaciones deportivas.

Por consiguiente, consideramos que el deporte de alta competición se ubica junto al deporte profesional porque, en realidad, aunque no son totalmente equivalentes,

---

<sup>44</sup> De hecho, CAZORLA PRIETO agrupa al deporte profesional, al deporte de alta competición y al deporte espectáculo en una única modalidad deportiva. CAZORLA PRIETO, L. M.: Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., págs. 185-187. No obstante, en otra obra ya citada, este mismo autor sí los distingue veladamente, reconociendo sus más que amplias similitudes. *Vid.* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 140-154.

<sup>45</sup> Sobre esta cuestión, véase por todos RODRÍGUEZ TEN, J.: "El papel de la Administración Pública..." ob. cit. págs. 63-65.

comparten aspectos fundamentales, como esa aspiración a la excelencia en la práctica deportiva. Sin embargo, si bien en ambos casos se trata de lograr un rendimiento deportivo mayúsculo, lo cierto es que, en el deporte profesional, el logro de dicho rendimiento suele convertirse en el *modus vivendi* del deportista porque se presupone que existe un nicho de mercado sólido que permite su adecuada remuneración<sup>46</sup>. Por el contrario, en el deporte de alta competición, aunque pueda constituir el sustento del deportista en numerosos casos, no siempre es así. Por ejemplo, en determinadas manifestaciones deportivas que consisten en batir una marca de tiempo, distancia, etc., puede no existir una potencialidad económica suficiente como para que haya una consolidada organización comercial y el deportista viva de su actividad deportiva. De este modo, aunque debería abogarse por un modelo deportivo basado en la autofinanciación de todo el deporte de alta competición, lo cierto es que, siendo realistas, tal y como acabamos de sostener, es una utopía. La causa fundamental de dicha imposibilidad se encuentra en el reducido interés de los ciudadanos en ciertas manifestaciones deportivas, lo que desemboca en la pérdida del potencial del deporte en general para constituirse como un nicho de mercado rentable para las organizaciones comerciales. A fin de cuentas, si los posibles ingresos generados en una determinada práctica deportiva son bajos, la consecuencia lógica será que la remuneración del deportista en estos supuestos también lo será.

Llegados a este punto, si sabemos que determinadas manifestaciones deportivas del deporte de alta competición tienen una reducida potencialidad económica y ello conlleva una baja remuneración del deportista, ¿sería adecuado plantearse la posibilidad de financiar mediante fondos públicos estas manifestaciones deportivas? Esta cuestión será tratada posteriormente cuando precisemos las obligaciones que tienen los poderes públicos en relación con el deporte. No obstante, nos permitimos adelantar que solamente debería estimularse el deporte de alta competición mediante los recursos públicos cuando se constatare la imposibilidad de su propia sostenibilidad económica y siempre que no se perjudicase económicamente a las modalidades deportivas que

---

<sup>46</sup> De hecho, la aspiración principal del deportista profesional, que no del deporte profesional, radica en la obtención de importantes cantidades de dinero. Como es lógico, al haber hecho del deporte su profesión, los valores deportivos, aunque siguen importando, quedan relegados por el dinero, más aún si se tiene en cuenta la corta vida profesional del deportista por las dificultades físicas que existen para rendir al más alto nivel deportivo durante un tiempo prolongado. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 140-143.

merecen una mayor consideración pública, como es el caso del deporte aficionado, que es la modalidad deportiva que canaliza verdaderos valores merecedores de una protección pública y que justifica su calificación como fenómeno de interés general, tales como la salud, la educación, la integración y la cohesión social. En definitiva, defendemos la protección de esta modalidad deportiva, pero en términos de subsidiariedad<sup>47</sup>.

En un sentido parecido, consideramos que el deporte-espectáculo está estrechamente vinculado con el deporte profesional, aunque obedezcan a clasificaciones basadas en distintos parámetros, tal y como ya hemos manifestado con anterioridad. Su principal nexo se encuentra en la enorme espectacularidad de la práctica deportiva desarrollada al más alto nivel, lo que despierta el interés de los ciudadanos, y hace del deporte un fenómeno apto para construir a su alrededor un negocio propio de la industria del entretenimiento<sup>48</sup>. De hecho, es esa capacidad comercial del deporte la que posibilita unos ingresos elevados rentables para la industria mercantil que orbita alrededor del deporte y que, a su vez, proporciona al deportista una remuneración más que adecuada para hacer del deporte su profesión. En definitiva, podríamos afirmar que el deporte-espectáculo es una consecuencia necesaria de la aplicación de la lógica capitalista a prácticas deportivas que despiertan tanto interés entre los ciudadanos que son potencialmente susceptibles de ser transformadas en una actividad económica muy rentable, aunque con sus particularidades<sup>49</sup>. No obstante, cabe tener presente que la

---

<sup>47</sup> En este mismo sentido, CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 154.

<sup>48</sup> Como ya apuntó CAZORLA PRIETO, interesa crear ídolos deportivos no solamente por los valores que pueden transmitir a la sociedad sino porque su relevancia social, si se emplea con una visión comercial, funciona como un amplificador de las estrategias comerciales permitiendo que la exhibición de cuestiones u objetos multiplique los rendimientos comerciales. En este sentido, los ídolos deportivos son reclamos comerciales y publicitarios. CAZORLA PRIETO, L. M: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit. pág. 26.

<sup>49</sup> Ciertamente, la prevalencia de la sociedad capitalista, heredera de los decimonónicos liberalismos económicos, continúa adoleciendo algunos de sus defectos. En este sentido, la sociedad de consumo muestra una concepción social asociada a una perspectiva hedonista de la existencia, dando especial importancia a la satisfacción inmediata de las necesidades materiales. Este modelo de sociedad se proyecta también sobre el deporte y su forma de desarrollarse. De este modo, es innegable que el consumismo ha penetrado en el deporte, ya sea mediante la comercialización y publicidad del material o de los artículos deportivos, así como de los propios espectáculos deportivos. En este sentido, el deporte espectáculo tiene una espléndida acogida entre la población porque proporciona a los individuos un entretenimiento que funciona como válvula de escape ante una sociedad caracterizada por el estrés diario y cotidiano. CAZORLA PRIETO ha calificado los espectáculos deportivos como uno de los mayores escapismos en nuestra época. Por ello, como componente de la industria del entretenimiento donde el espectador adopta una posición pasiva respecto a la práctica deportiva, surgen serias dudas sobre si

práctica deportiva puede quedar desnaturalizada cuando penetra en ella la lógica del mercado, básicamente porque los ideales deportivos corren el riesgo de pasar a un segundo plano con el advenimiento del deporte espectáculo<sup>50</sup>.

Finalmente, abordando el último de los criterios que hemos acogido para inferir modalidades deportivas, observamos que la presencia o la ausencia de reglamentaciones específicas que rigen la práctica deportiva nos permite identificar, por una parte, una modalidad deportiva que agruparía a todas aquellas manifestaciones deportivas que no requieren reglamentación alguna para su correcta realización. Como mucho podría hablarse de un conjunto de recomendaciones o autoimposiciones, tales como recorrer un determinado número de kilómetros o en una concreta marca temporal. En sentido contrario, podemos aglutinar en una modalidad deportiva al resto de manifestaciones deportivas que precisan de reglamentaciones deportivas específicas para que puedan llevarse a cabo apropiadamente. Precisamente, dicha reglamentación, de carácter heterónomo, pero que adolece de la debida institucionalización en tanto en cuanto el ente o persona que la emite carece de legitimidad para dictar verdaderas normas jurídicas, constituye los parámetros que ordenan la práctica deportiva, dándole sentido y desarrollándose en lo que MEDINA MORALES ha denominado realidad inauténtica, que se contrapone a la realidad auténtica cuyo ámbito corresponde exclusivamente al mundo real<sup>51</sup>.

La realidad inauténtica se conforma en un escenario ficticio y figurado que se determina en un particular espacio-tiempo y se rige por unas reglas propias. Precisamente, es esta realidad representada como universo independiente y ordenado por reglas propias creadas *ad hoc* lo que otorga la condición de juego a la manifestación deportiva, si no a nadie se le ocurriría que en los deportes de contacto no se produjeran

---

realmente es deporte la práctica deportiva que se lleva a cabo en los espectáculos deportivos. Sea como fuere, lo que es indiscutible es que, aunque el espectador adopte una mera actitud contemplativa a los efectos de llevar a cabo la práctica deportiva, lo cierto es que también es protagonista de situaciones emocionales de gran relevancia. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 77.

<sup>50</sup> Tal y como señala ANZALONE, el deporte es un reflejo de la sociedad, por lo que la participación de la persona se ha ido transformado progresivamente hacia su consumo pasivo, intentando distraer económicamente a los ciudadanos. ANZALONE, A.: "El fenómeno deportivo entre ética, política y economía... ob. cit., págs. 46-47.

<sup>51</sup> Para una visión más extensa en relación con esta distinción dual, véase MEDINA MORALES, D.: "El deporte en la sociedad actual... ob. cit. págs. 20-43.

hechos que fueran constitutivos de un delito de lesiones, tal y como queda establecido en la realidad<sup>52</sup>. No obstante, las manifestaciones deportivas que se agrupan en esta modalidad deportiva no solamente afectan a una realidad inauténtica o figurada, sino que también se comunican en el mundo real, esto es, en la realidad auténtica, tal y como ocurre cuando nos referimos al deporte como actividad comercial, económica o comercial. Por tanto, siempre existirá una tensión dialéctica entre las reglas que rigen la realidad inauténtica con las que ordenan la realidad auténtica. Dicha tensión se resuelve, por un lado, atendiendo a las reglas de la realidad representada en lo relativo a las cuestiones relacionadas con el juego en sentido estricto, prevaleciendo sobre el Derecho con base en el consentimiento emitido por sus participantes en un marco espacial y temporal muy concreto. Por otro lado, cuando la manifestación deportiva se refleje en la realidad auténtica, como no puede ser de otra forma, las cuestiones deberán solventarse conforme a las normas jurídicas que ordenan la vida en nuestra sociedad. Así las cosas, las reglas que disciplinan la realidad inauténtica, esto es el mundo representado que queda en la mera esfera del juego, son admitidas y constituyen parte constituyente de la archiconocida especificidad del deporte, la cual, aunque nos referiremos posteriormente a la misma, se admite relativamente para la regulación del juego en sí, pero no para regular los efectos que produce la manifestación deportiva en la realidad auténtica.

## II. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

### 1. Introducción.

Los derechos civiles y políticos proclamados en las primeras constituciones decimonónicas se traducían en la imposibilidad de interferir por parte de los poderes públicos en determinados ámbitos de la vida particular de los ciudadanos, lo cual armonizaba completamente con los axiomas de la ideología liberal. Más adelante, como reacción a esas insuficientes libertades formales burguesas, cuyo máximo exponente crítico se alcanzó con el alumbramiento de las teorías marxistas, se reclamó una posición activa del Estado en aras de garantizar al ciudadano un mínimo sustento decoroso y terminar de este modo con los desequilibrios sociales que generaba un

---

<sup>52</sup> Para que el juego se conciba como tal, se requiere un determinado espacio y tiempo, así como la libre asunción de una serie de reglas que lo ordenan. Sobre el juego y el papel que representa para el hombre, véase HUIZINGA, J.: *Homo Ludens*, Alianza, Madrid, 2007.

liberalismo exacerbado. En este momento fue cuando se concibieron afortunadamente los denominados derechos económicos y sociales en el marco del Estado del bienestar como paso evolutivo a la previa consecución de los derechos civiles y políticos auspiciados en el marco del Estado liberal abstencionista<sup>53</sup>.

No obstante, cabe recordar que el propio paradigma del Estado del bienestar sufre a su vez una intrínseca evolución que transcurre desde el desarrollismo o desarrollo meramente cuantitativo hacia el posdesarrollismo o desarrollo cualitativo, momento donde acceden al reconocimiento constitucional efectivo la cultura, el medio ambiente o el deporte, revelando de este modo que éste constituye un fenómeno que contribuye a la realización del ideal de bienestar cualitativo<sup>54</sup>.

Si echamos un vistazo a las constituciones de los distintos países, incluidas las de corte ideológico comunista, podemos comprobar como el deporte comienza a penetrar en los diversos textos constitucionales formulado como una obligación de promoción por parte de los poderes públicos. Sin embargo, los motivos por los cuales el deporte entró a formar parte de las constituciones fueron distintos en uno y en otro caso. Mientras que en las constituciones comunistas el deporte se contemplaba como un elemento esencial de la educación integral del ciudadano y como una herramienta al servicio del ideal revolucionario; en las occidentales, el deporte tiene un encaje perfecto dentro de un haz de derechos y libertades que el Estado tiene la obligación de garantizar, y que son la base de un desarrollo cualificado y del bienestar integral del ciudadano<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Para profundizar en esta cuestión y en las transiciones político jurídicas del Estado contemporáneo, puede verse, entre otros, la clásica obra de GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1977, págs. 13-66.

<sup>54</sup> CAZORLA PRIETO, L. M.: Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., pág. 188. A fin de lograr una visión más completa sobre el desarrollo cualitativo, véase MOIX MARTÍNEZ, M.: ¿Hacia el postwelfarismo?, *Revista de Estudios Políticos*, nº 213-214, 1977, págs. 121-134.

<sup>55</sup> Para una perspectiva más extensa sobre el deporte en los distintos textos constitucionales, vide CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. págs. 190-195. Sobre esta cuestión, pero en relación con los países latinoamericanos, véase GAMERO CASADO, E.: "Modelos deportivos en Latinoamérica", en BERMEJO VERA, J.; GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, págs. 95-105.



Ahora bien, sobre esa mayoría de constituciones que han abrazado el deporte desde una perspectiva de fomento por parte de los poderes públicos, destaca la Constitución de Portugal porque, a diferencia de otros textos constitucionales, consagra un auténtico derecho al deporte para sus ciudadanos en su artículo 79, rompiendo con la tónica dominante de positivar solamente una obligación de fomento por parte de los poderes públicos. De esta manera, en la Constitución portuguesa el ciudadano no es meramente un objeto, esto es, un sujeto mudo destinatario abstracto y genérico de la obligación del Estado correspondiente al fomento del deporte; sino que es titular de un verdadero derecho constitucional y puede reivindicarlo como tal<sup>56</sup>.

En España, la plasmación del deporte en nuestra constitución sigue, a diferencia de la portuguesa, la estela de la mayoría de los textos constitucionales. No obstante, pese a las críticas que sobre ello puedan realizarse, la constitucionalización del deporte supuso un gran avance para corregir la situación en la que se encontraba anteriormente. Durante el periodo de la dictadura franquista, el deporte fue sometido a una fuerte e indiscutible “*paraestatalización*” que frenó en seco las aspiraciones de la sociedad civil en la materia. De este modo, con la llegada de la democracia y la Constitución, se “*desestatalizó*” gradualmente el deporte, devolviéndolo, aunque con ciertos matices intervencionistas, a la sociedad civil, esto es, a las entidades deportivas privadas. A fin de cuentas, con la llegada de la Constitución Española se trata de configurar un deporte desde la sociedad y no desde los poderes públicos, lo que viene a consagrar el principio de subsidiariedad de la actuación de las entidades públicas en materia deportiva<sup>57</sup>.

## **2. El fomento de la actividad física y el deporte como principio rector de la política social y económica en España.**

---

<sup>56</sup> Así pues, el artículo 79 de la Constitución de Portugal se articula sosteniendo que el Estado reconoce el derecho de los ciudadanos a la cultura física y al deporte como medios de promoción humana, y le corresponde promover, estimular y orientar la práctica y difusión de los mismos.

<sup>57</sup> Sobre este particular, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit. pág. 273. De esta misma opinión es el profesor BERMEJO VERA, quien considero que la constitucionalización del deporte supuso un avance respecto al resto de sistemas tradicionales. BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España: Comunidades Autónomas y Consejo Superior de Deportes”, en BERMEJO VERA, J.; GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, pág. 24.

Siguiendo la tradición europea, el constituyente español optó por plasmar el deporte y la actividad física en el artículo 43.3 CE como una obligación de fomento *lato sensu* impuesta a los poderes públicos en lugar de un verdadero derecho subjetivo de los ciudadanos. Concretamente, el deporte y la actividad física se ha recogido en el artículo 43.3 CE como un principio rector de la política social y económica, y se plasma de la siguiente manera: “*Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo, facilitarán la adecuada utilización del ocio.*”.

Este artículo se completa con lo establecido en el artículo 53.3 CE, artículo que se ubica en el Capítulo IV (“*de las garantías de las libertades y de los derechos fundamentales*”), del Título I (“*De los derechos y deberes fundamentales*”), a cuyo tenor, “*El reconocimiento, el respeto, y la protección de los principios reconocidos en el capítulo tercero, informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Solo podrán ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que lo desarrollen*”.

Por todo ello, es evidente que el artículo 43.3 CE es fundamental porque, aparte de ser uno de los pilares básicos sobre los que se asienta nuestro estudio, se erige como la base estructural sobre la que se edifica la regulación del deporte y su promoción por parte de los poderes públicos. En suma, conviene hacer una sucinta exégesis de su alcance y contenido<sup>58</sup>.

#### A) *La elección del constituyente y sus consecuencias.*

---

<sup>58</sup> El contenido del artículo 43.3 CE ha sido objeto de numerosos y brillantes comentarios que, aunque sin obviar sus cuestiones principales, trataremos de sintetizar sucintamente para no desviarnos en exceso de nuestro objeto de estudio. Entre la extensa bibliografía que se ocupa del deporte como principio rector de la política social y económica, es imprescindible destacar los siguientes excelentes trabajos del profesor BERMEJO VERA. BERMEJO VERA, J.: *Constitución y deporte...* ob. cit. (en este trabajo es de justicia resaltar especialmente la primera parte de la obra en relación con el tratamiento constitucional del deporte); BERMEJO VERA, J.: “Constitución y ordenamiento deportivo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 63, 1989, págs. 337-364; y BERMEJO VERA, J.: “El marco jurídico del deporte en España”, *Revista de Administración Pública*, nº 110, 1986, pág. 7-30. Igualmente, cabe apuntar la existencia de sobresalientes trabajos realizados por otros autores que han contribuido notoriamente a la creación de una exquisita doctrina sobre el tratamiento del deporte en la CE. *Vid.*, entre otros, CAMPS I POVILL, A.: “El artículo 43.3 de la Constitución Española”, en: AAVV (coordinador José Luis Carretero Lestón): *La Constitución y el deporte*, Málaga, Junta de Andalucía, 1993, págs. 13-30; y AGIRREAZKUENAGA, I.: *Intervención pública en el deporte...* ob. cit.

Si nos detenemos en la elección del constituyente, esto es, en su firme decisión de positivar un mandato dirigido a los poderes públicos para la promoción del deporte en lugar de configurar un auténtico derecho al deporte, lo primero que advertimos es que dicha elección no es una cuestión baladí, ya que la opción por una u otra alternativa otorga una virtualidad distinta al deporte. Por consiguiente, habida cuenta de la disyuntiva, es imposible no cuestionarse el acierto del constituyente en su opción. La doctrina ya lo hizo en su momento, de ahí que encontremos, dicho sea de forma simplificada, una dualidad de posiciones interpretativas que argumentan sobre el éxito de la configuración del artículo 43.3 CE en relación con la realidad del fenómeno deportivo.

Por una parte, tal cual se encuentra conformado, la doctrina ha resaltado mayoritariamente el importante valor de este artículo de la CE para el deporte, debido a su condición de núcleo genérico orgánica y funcionalmente operativo para vertebrar todo lo relacionado con el deporte en general, incluida su promoción y organización<sup>59</sup>. Por otra parte, en contraste, la configuración del artículo 43.3 CE también ha recibido ciertas críticas basadas en su escueta y ambigua redacción, así como en la ausencia de un genuino derecho subjetivo del ciudadano al deporte<sup>60</sup>.

A nuestro juicio, la decisión del constituyente de establecer una obligación de fomento del deporte dirigida a los poderes públicos, en lugar de un genuino derecho al

---

<sup>59</sup> Entre los defensores del incalculable valor que tiene el artículo 43.3 CE, tal cual está conformado para la vertebración y el fomento del deporte, es imprescindible citar, verbigracia, BERMEJO VERA, J.: “Constitución y ordenamiento deportivo... ob. cit., pág. 345.

<sup>60</sup> REAL FERRER, a pesar de reconocer el elevado valor de la mención del deporte en la CE, es uno de los autores que se ha mostrado crítico con el artículo 43.3 CE por su ambigüedad, imprevisión y su simplismo. Concretamente, en primer lugar, considera que la redacción empleada es ambigua porque, además de realizar una vaga referencia al deporte en general, la generalidad de la expresión “fomentarán” plantea dudas en relación con las obligaciones impuestas a los poderes públicos. En segundo lugar, critica la imprevisión que denota, pues ésta se refleja en la propia materialización del reparto competencial entre las distintas AAPP en materia deportiva, planteando ciertos problemas de engarce del papel del Estado en el deporte. Por último, censura el precepto por su simplismo, el cual deriva de su etéreo engaste con el derecho a la protección de la salud. *vide* REAL FERRER, G.: *Derecho Público del Deporte*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 384. Por su parte, JIMÉNEZ SOTO también critica este artículo, aunque con base en el reproche que, a su juicio, merece el constituyente por no haber recogido el deporte en la CE como un auténtico derecho fundamental. *Vide* JIMÉNEZ SOTO, I.: “Derecho deportivo y Derecho administrativo: una aproximación conceptual”, en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 54-55.

deporte titularidad de los ciudadanos, totalmente consciente y deliberada<sup>61</sup>. En este sentido, seguramente fuera decisiva la tendencia mayoritaria de los textos constitucionales de los países de nuestro entorno que, a excepción de Portugal, optaron por establecer un mandato de fomento en lugar del derecho al deporte<sup>62</sup>. Dicha elección se proyecta sobre la intensidad con la que el constituyente aborda el tratamiento del deporte en la CE, aunque ello no implica, como veremos, que no exista ningún tipo de protección tanto en uno como en otro caso. Por otro lado, creemos firmemente que la indeterminación de los términos utilizados para plasmar el deporte en la CE es también intencionada y se predica de la oportuna vocación general y absoluta que posee la suprema norma, pues, al menos en este caso, la puntualización excesiva del tenor literal podría coartar sensiblemente las diversas posibilidades de los poderes públicos para promover el deporte. Por esta razón, la concreción de este principio rector de la política social y económica se producirá *a posteriori* con las disposiciones legislativas y las actuaciones administrativas que lo desarrollen. Además, al anterior razonamiento hay que sumarle que el empleo de dicha fórmula por el constituyente es toda una declaración de intenciones respecto a la previsión de la organización deportiva, en la medida en que la concepción de un mandato de fomento del deporte dirigido a los poderes públicos significa un intervencionismo mínimo que favorece la organización del deporte a través de la sociedad civil, es decir, por el asociacionismo deportivo. Dicho de otro modo, el reflejo de la obligación de fomento del deporte y la actividad física en la CE, atestigua cuál es la posición con la que el Estado encara el deporte. En este sentido, frente a postulados liberales basados en teorías económicas fisiócratas que consideran fuera de lugar toda injerencia por parte del Estado en el deporte, se confirma el establecimiento de la intervención mínima de los poderes públicos en el deporte

---

<sup>61</sup> Como acertadamente expone CORCUERA TORRES, el mandato dirigido a los poderes públicos es, a su vez, una prohibición de inhibición de los poderes públicos. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 26. Por lo tanto, observamos que esta obligación posee, por un lado, una dimensión positiva que se traduce en el mandato que conmina a los poderes públicos al fomento del deporte y, por el otro lado, una dimensión negativa interpretada en la prohibición de inhibición de los poderes públicos frente al deporte.

<sup>62</sup> Mención especial merece el fomento de la educación física porque, aunque tiene idéntico tratamiento que el fomento del deporte en el artículo 43.3 CE, se trata de un derecho fundamental en realidad (artículo 27 CE). En este sentido, la educación es toda una y debe concebirse de manera dual, alcanzando tanto a la educación intelectual como la física en idénticas proporciones. Por tanto, realizar un distinto tratamiento entre ambas formas educativas carece de toda racionalidad y justificación. Como reflejo de esta crítica, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 206.

mediante un mandato en forma de promoción, y ello porque se parte del axioma que descansa en la valiosa contribución que el deporte realiza al logro del bienestar<sup>63</sup>.

Sea como fuere, es evidente que la elección del constituyente ya se efectuó hace mucho tiempo y, salvo reforma constitucional, nada cambiará en este artículo. Eso sí, una vez elegida la forma en la que se iba a hacer constar el deporte en la CE, se debía mantener una línea coherente y plasmar dicha elección de forma congruente con la propia ubicación sistemática del artículo. El constituyente, consciente de lo anterior, incluyó, tal y como hemos adelantado anteriormente, el fomento del deporte y la educación física, esto es, el artículo 43.3 CE, en el Capítulo expresamente dedicado a los principios rectores de la política social y económica, es decir, en el Título I (“*De los derechos y deberes fundamentales*”), Capítulo III (“*De los principios rectores de la política social y económica*”) de nuestra norma suprema. Dicha ubicación es uno de los indicadores que revela, en puridad, que tanto el deporte como el resto de principios rectores de la política social y económica no son por sí mismos derechos, al menos fundamentales, ni tampoco son directamente oponibles, sino que solamente lo son en la medida que sean establecidos como tal en una ley<sup>64</sup>. En cambio, los derechos

---

<sup>63</sup> BERMEJO VERA, en su firme defensa del artículo 43.3 CE, se anticipó a las posibles críticas que podían hacerse con base en la ambigüedad del precepto, justificando dicha oscuridad por su necesidad. Así las cosas, si bien la vaguedad de los términos empleados por el constituyente para configurar el tenor literal del artículo 43.3 CE podía reputarse como un descuido o incluso mera desidia, en realidad el autor entendió debidamente que dicha ambigüedad fue consciente y acertadamente empleada. La razón radicaba en la sencilla y admirable voluntad del constituyente de no inmiscuirse más de lo necesario en la organización del deporte, respetando todo lo posible, de este modo, la conocida especificidad y la autonomía relativa de la organización deportiva. Se trataba, en definitiva, de que los poderes públicos cedieran o redujesen notoriamente la autoridad regulatoria que venían ejerciendo sobre el deporte durante la dictadura franquista para devolverlo a la sociedad civil, favoreciendo de este modo la construcción de una sólida organización privada de base asociativa, pero sin desproveerse a sí mismos de los mecanismos necesarios para que el desarrollo del deporte llegara a la generalidad de los ciudadanos y evitar en consecuencia desequilibrios sociales y económicos propios del periodo liberal. BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte... ob. cit., págs. 15-16.

<sup>64</sup> En este sentido, muchas de las leyes del deporte autonómicas han reconocido un derecho a la práctica deportiva. Véase, por ejemplo, el artículo 2.1 Ley 2/2011, de 22 de marzo, de la Generalitat, del Deporte y la Actividad Física de la Comunitat Valenciana, redactado en los siguientes términos: “*El derecho de todos los ciudadanos a practicar, conocer y participar en el deporte y en la actividad física en igualdad de condiciones y sin ninguna discriminación. La libertad y voluntariedad deben presidir cualquier manifestación de carácter deportivo, erradicando todo tipo de discriminación*”. Más claro aún si cabe resulta en el artículo 2.1 LDA que lleva como rúbrica “*Derecho al deporte*”: “*En el ámbito territorial de Andalucía, todas las personas físicas tienen derecho a la práctica del deporte de forma libre y voluntaria, de conformidad con lo establecido en la presente ley y las disposiciones que la desarrollen*”. Con una fórmula similar a esta última se recoge en el artículo 2 de la Ley 14/2006, de 17 de octubre, del Deporte de las Illes Balears, que también lleva como rúbrica “*Derecho al deporte*”: “*Todas las personas físicas, en el ámbito territorial de las Illes Balears, tienen derecho a la práctica del deporte, de acuerdo con las condiciones y los requisitos que se establecen en esta ley y las disposiciones que la desarrollen*”. En lo que respecta a la legislación estatal, si bien en la LD no se contempla directamente el deporte como un

fundamentales recogidos en el Título I (“*De los derechos y deberes fundamentales*”), Capítulo II (“*Derechos y libertades*”), Sección I (“*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*”) de nuestra Constitución sí son auténticos derechos directamente oponibles cualificados por su carácter fundamental, aunque deben ser desarrollados mediante Ley Orgánica por la especial tutela y atención que merecen.

Ahora bien, la existencia de esta diferencia sustancial en cuanto al grado de protección de uno respecto al otro, no significa que los principios rectores de la política social y económica solamente tengan valor programático sin fuerza vinculante alguna, pues su función en ese caso quedaría absurdamente relegada a la simple constancia del valor del deporte en la sociedad y su potente engarce con la salud de los ciudadanos. Si aceptáramos esta hipótesis, a efectos prácticos, casi no habría diferencias entre el tratamiento del deporte que se realizaría en nuestro modelo de Estado y el de un modelo liberal, ya que los poderes públicos podrían inhibirse completamente, por diferentes razones, de su responsabilidad de procurar un intervencionismo mínimo en el deporte que garantice el acceso al deporte de la generalidad de los ciudadanos.

Precisamente, por esta razón, como ponen de manifiesto LASARTE ÁLVAREZ *et alii*, el artículo 43.3 CE impone a los poderes públicos una obligación de dar o hacer, conminándoles a adoptar medidas normativas y administrativas encaminadas a la promoción de la práctica deportiva, como elemento que, sin duda, incrementa el bienestar social y mejora la calidad de vida de los ciudadanos<sup>65</sup>. De hecho, es este

---

derecho, lo cierto es que en el anteproyecto de la nueva LD sí se recoge como tal en su artículo 2.1, cuya rúbrica es la siguiente “*Derecho a la práctica de la actividad física y el deporte*”: “*Todas las personas tienen derecho a la práctica de la actividad física y el deporte, de forma libre y voluntaria, de conformidad con lo previsto en esta Ley.*”.

<sup>65</sup> Respecto a esta cuestión, y sobre la virtualidad de los principios rectores de la política social y económica, véase LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 32-36. En este sentido, los autores se hacen eco de una rica doctrina del TC y del TS donde, además de negarse a los principios rectores de la política social y económica la condición de meras normas programáticas vacías de contenido efectivo, pero también la condición derechos fundamentales judicialmente actuables, se pone de manifiesto su fuerza vinculante y la improbable declaración de inconstitucionalidad de una norma por omisión de estos principios, siempre, claro está, considerado de forma aislada, y habida cuenta del amplio margen de maniobra que queda atribuido al legislador. Véanse, entre otros muchos, los siguientes pronunciamientos del TC al respecto: STC 19/1982, de 5 de mayo (ECLI:ES:TC:1982:19); STC 45/1989, de 20 de febrero (ECLI:ES:TC:1989:45); STC 36/1991, de 14 de febrero (ECLI:ES:TC:1991:36); STC 14/1992, de 10 de febrero (ECLI:ES:TC:1992:14); STC 95/2000, de 10 de abril (ECLI:ES:TC:2000:95); STC 154/2006, de 22 de mayo (ECLI:ES:TC:2006:154). Asimismo, el Tribunal Supremo mantiene uniformidad de criterio. *Vid.*, entre otras muchas, STS de 26 de mayo de 1987, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 1987\5886).

contenido positivo el que lleva a afirmar a CAZORLA PRIETO que estamos en presencia de principios o derechos necesitados siempre de un ulterior desarrollo legislativo, es decir, ante principios o derechos de configuración legal. O, como expone con mayor acierto, se trata de expectativas de derechos que nacerán al mundo de los derechos subjetivos en sentido técnico cuando se produzca el imprescindible desarrollo legislativo que permitirá acudir a los tribunales requiriendo su cumplimiento por los poderes públicos<sup>66</sup>.

Esta es la posición que nos parece más razonable, pues, en definitiva, el hecho de que los principios rectores de la política social y económica, pese a ser mandatos que obligan a los poderes públicos, necesiten de desarrollo legal para que los ciudadanos puedan reivindicarlos activamente, nos hace decantarnos por negarle a la configuración del deporte y la actividad física en la CE la condición de un verdadero derecho subjetivo, al menos de carácter fundamental, por su simple presencia en nuestra carta magna<sup>67</sup>. Cuestión distinta es que la LD o las diversas leyes del deporte autonómicas confieran a los ciudadanos un auténtico derecho al deporte, pues en ese caso el necesario desarrollo al que hacemos referencia como condición indispensable estaría presente.

---

<sup>66</sup> Vide CAZORLA PRIETO, L. M.; ARNALDO ALCUBILLA, E; GONZÁLEZ-SERRANO OLIVIA, J.; MAYORAL BARBA, F; RUIZ-NAVARRO PINAR, J.L: *Derecho del Deporte* (director Luís María Cazorla Prieto), Tecnos, Madrid, 1992, pág. 42. No obstante, para CAMPS I POVILL, la simple asunción de un deber de fomento del deporte por parte de los poderes públicos en la CE implica el reconocimiento, aunque para nosotros su reconocimiento sería tácito en todo caso, de un derecho para los ciudadanos, puesto que implícitamente el deber para uno no deja de convertirse en un derecho para el otro. CAMPS I POVILL, A.: "El artículo 43.3 de la Constitución... ob. cit., pág. 24. Avalando esta última posición, encontramos a MONGE GIL, A.L.: *Aspectos básicos del ordenamiento jurídico deportivo*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1987; quien sostiene que en la CE se configura un derecho al deporte, aunque este no tiene la condición de "fundamental" ni goza la protección que estos últimos llevan aparejada.

<sup>67</sup> No obstante, dicha reflexión debe puntualizarse en función del concreto principio rector porque, como se expuso contundentemente STS de 27 de abril de 1999, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 1999\4600), es preciso analizar uno a uno los principios rectores de la política social y económica para conocer su contenido, llegando a afirmar que algunos de estos principios esconden verdaderos derechos que deben ser dotados con una determinada consignación presupuestaria. En el caso del fomento del deporte y la actividad física como principio rector de la política social y económica, el Tribunal Supremo abordó directamente la exégesis del artículo 43.3 CE en la STS de 23 de marzo de 1988, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (VLEX 211954327), confirmando la ausencia de un derecho al deporte frente a un mandato de fomento público del mismo. No obstante, ello no significa que el precepto solamente tenga un carácter simbólico porque, al recogerlo en la CE, el constituyente ha aceptado el importante papel que juega el hecho deportivo en la sociedad moderna, amparando una actividad de indudable utilidad pública, y que forma parte del conjunto de elementos que proporcionan bienestar a los ciudadanos.

*B) Dimensión y contenido del mandato recogido en el artículo 43.3 CE.*

Tomando como premisa necesaria e incontrovertida el incuestionable mandato de fomento del deporte y la actividad física por parte de los poderes públicos, las tres cuestiones que pueden plantear ciertas dudas sobre el contenido y el alcance del precepto constitucional son, a nuestro juicio, la determinación de la repercusión del término “*fomentarán*”; la delimitación del deporte que debe ser objeto de estímulo, esto es, qué concretas modalidades deportivas son merecedoras de las acciones de fomento públicas; y el señalamiento de los concretos sujetos que, bajo la vasta denominación de poderes públicos, deben promocionar el deporte y la actividad física.

a) Alcance y sentido de la expresión “*fomentarán*” en el artículo 43.3 CE.

En relación con la primera de las cuestiones enunciadas, partimos de la base de que la genérica y ambigua declaración que contiene el artículo 43.3 CE no despeja el interrogante sobre qué debe entenderse por fomento y las medidas que puede comprender. Por ello, tratamos de aportar un poco de luz a esta cuestión, sobre todo porque, adelantando conclusiones, la acción pública de fomento se asocia, entre otras, a medidas de carácter financiero y tributario.

La conceptualización del fomento tiene un largo recorrido en nuestro sistema jurídico, especialmente ligado al Derecho Administrativo, y puede afirmarse que, desde una perspectiva etimológica, equivale a la acción de excitar, promover o proteger. No obstante, observado desde un prisma distinto al meramente gramatical, este concepto puede abordarse desde dos perspectivas. La primera, con una vocación más amplia y finalista, presta atención al resultado logrado, con independencia de los medios empleados, y podemos decir que estima el fomento de forma general como cualquier actividad pública que se encamine a mejorar en algún aspecto, especialmente el económico, las condiciones de vida del país, cualesquiera que sean los caminos que para ello se utilicen. La segunda perspectiva, de corte más restrictivo y tradicional, concibe el fomento administrativo como la acción de las AAPP encaminada a proteger o promover actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfagan



necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos<sup>68</sup>.

Pero, ¿cuál de las dos teorías es más adecuada conforme el sentido del artículo 43.3 CE y el propio fenómeno deportivo? Pues bien, en el ámbito deportivo ha triunfado claramente la primera tesis que es mucho menos restrictiva y se adecúa bastante mejor a la realidad del deporte en España. En caso contrario, si se hubiera apostado por entender exclusivamente el verbo “*fomentarán*” conforme a su sentido técnico-jurídico, se estaría aceptando implícitamente por el constituyente el rechazo de la intervención pública en muchos aspectos esenciales del deporte por considerarla una actividad extraña, ilegítima y perjudicial para el mismo. Es decir, se estaría dando por cierta la hipótesis nacida al calor del liberalismo en la que el Estado no puede inmiscuirse en un fenómeno nacido en y desde la sociedad porque solamente puede regularse por sí misma. Esta visión, a todas luces equivocada, es fruto de lo que la doctrina ha venido llamando “*corporativismo deportivo*”, una interpretación trasnochada de la especificidad del deporte consistente en el repudio de toda intervención pública. No obstante, evitaremos profundizar en esta cuestión, al menos por el momento<sup>69</sup>.

Con independencia de la hipótesis anterior, la realidad es que la interpretación aceptada de forma mayoritaria, incluso por nuestro Tribunal Constitucional, es la de entender que el fomento del deporte, conforme el sentido que debe arrogarse al artículo 43.3 CE, trasciende a su tradicional sentido técnico-jurídico propio del Derecho Administrativo, para virar hacia consideraciones más amplias de tinte socio-económico. Precisamente, es esta consideración amplia de la expresión “*fomentarán*” la que habilita a los poderes públicos para la realización actividades serviciales, estimuladoras, reguladoras y organizativas que van más allá de los tradicionales instrumentos de fomento y deja constancia de la actitud con la que aquéllos abordan el fenómeno

---

<sup>68</sup> Véase, JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de estudios políticos*, nº 48, 1949, págs. 44; así como GARRIDO FALLA, que manifiesta una opinión muy similar, aunque considera que la actividad objeto de fomento no tiene porqué exclusivamente privada, sino que puede ser actividad de otros entes públicos que directamente satisfacen las necesidades de carácter público. GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Civitas (2ª ed.), Madrid, 1985, págs. 797-798.

<sup>69</sup> Con un planteamiento distinto, pero con idéntico mensaje, véase BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España... ob. cit., pág. 23.

deportivo. En este sentido, no hay que olvidar que, de acuerdo con esta tesis, lo importante para el fomento o la promoción del deporte no son los medios empleados sino el fomento en sí, que es el fin último al que sirve el artículo 43.3 CE<sup>70</sup>. Por ello, creemos que el sentido con el que el verbo “*fomentarán*” se utiliza en el artículo 43.3 CE implica el entendimiento del fomento del deporte y la actividad física como la necesidad de acción de los poderes públicos tendente a promover, proteger, financiar e impulsar social y económicamente el fenómeno deportivo, al considerarse que constituye uno de los elementos básicos que integran el concepto de calidad de vida ciudadana en su más amplia acepción y que satisface directamente una necesidad de interés general<sup>71</sup>.

Así las cosas, que el fomento del deporte se entienda *lato sensu*, alcanzando a actividades serviciales, estimuladoras, reguladoras y organizativas, no es óbice para que se empleen los típicos y tradicionales instrumentos para el fomento de determinadas actividades que se califican de interés general, como ocurre con el deporte. Entre estos típicos medios de promoción distinguimos entre los positivos y negativos, según otorguen ventajas a las actividades que se pretende impulsar o impongan cargas u

---

<sup>70</sup> En este sentido se manifiestan, entre otros, REAL FERRER, G.: “Derecho Público...”, ob. cit., pág. 397; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 26.

<sup>71</sup> Entre la doctrina, como defensores del sentido amplio del fomento del deporte a la luz del artículo 43.3 CE cabe citar a REAL FERRER, G.: “Derecho Público...”, ob. cit., págs. 394-397; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 37; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 40-41; CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 201-202, aunque este autor se adhirió posteriormente reconsiderando su postura inicial; BERMEJO VERA, J.: “El marco jurídico del deporte...” ob. cit., pág. 17; y BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España...” ob. cit., págs. 21-25. Este último autor resumió brillantemente el sentido amplio con el que debe concebirse el fomento en el deporte y apuntó que esta reflexión está perfectamente en armonía con el marchamo de la LD. Por su parte, tal y como hemos anunciado, el TC ha compartido la misma interpretación de forma unívoca. En este sentido, pueden citarse diversas Sentencias de nuestro supremo intérprete constitucional, aunque preferimos resaltar la STC 33/2018, de 12 de abril (ECLI:ES:TC:2018:33) por su relativa actualidad. En esta Sentencia, remitiéndose a lo expuesto en otra anterior, concretamente a la STC 80/2012, de 18 de abril (ECLI:ES:TC:2012:80), se revalida la interpretación que venía sosteniendo sobre el alcance del fomento del deporte y de la actividad física a la luz del artículo 43.3 CE reafirmando que la relevancia social y económica del deporte justifica una intervención de los poderes públicos que no se limita, necesariamente, a las tradicionales medidas de fomento, como puedan ser ayudas económicas, incentivos fiscales o premios honoríficos, sino que se extiende a la ordenación de dicha práctica deportiva, a la adopción, también, de medidas positivas, de carácter organizativo que inciden directamente en la consolidación y promoción de una determinada práctica deportiva, con especial importancia cuando nos encontramos ante el deporte profesional. Además, debe tenerse en cuenta que esta interpretación se encuentra en perfecta armonía con las realizadas por el propio TC para cuestiones análogas, tales como el fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica (STC 90/1992, de 11 de junio. ECLI:ES:TC: 1992:90).

obstáculos que traben la proliferación de actividades opuestas a las que se quiere favorecer; así como los honoríficos, los jurídicos y los económicos.

Pues bien, conviene dedicar una atención especial a estos últimos por su relevancia y por su relación directa con el objeto de nuestra investigación. Los medios de promoción económicos están formados por dos categorías. Por una parte, encontramos los de naturaleza real, que abarcarían la prestación de servicios a favor de personas y entidades relacionadas con el deporte, la dotación de material o equipamiento deportivo, y la cesión de uso de instalaciones públicas adecuadas para la realización de actividades deportivas. Por otra parte, están los instrumentos de fomento de carácter financiero que, a su vez, pueden subdividirse en auxilios directos, tales como premios, anticipos, préstamos o subvenciones, y que afectan a la vertiente del gasto público; y los indirectos que aglutinan, dicho a grandes rasgos, al conjunto de los posibles beneficios fiscales, y que, *a sensu contrario* de los anteriores, presentan incidencia en los ingresos públicos<sup>72</sup>.

En el deporte, las subvenciones tienen una relevancia destacada porque los poderes públicos han optado por esta vía en muchos casos para hacer efectivo el mandato de fomento que impone el artículo 43.3 CE, lo que es perfectamente comprensible ya que, para el sistema tributario, el fomento del deporte es un fin secundario y complementario<sup>73</sup>. En consecuencia, los ingresos que perciben las entidades deportivas privadas a través de las distintas subvenciones al deporte representan un buen porcentaje de su financiación<sup>74</sup>. Sin embargo, evitaremos su

---

<sup>72</sup> La doctrina ya sistematizó tiempo atrás de este modo los instrumentos de fomento aplicables al deporte. *Vid.*, entre otros, LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 38; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 27.

<sup>73</sup> En este sentido, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte...” ob. cit. pág. 190. Para HONTANGAS CARRASCOSA, MESTRE SANCHO, y ORTS DELGADO la importancia de las subvenciones en el deporte se encuentra en su idoneidad para la realización del interés general en el deporte. *Vide* HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 235-257.

<sup>74</sup> De acuerdo con el artículo 2 LGS, se entiende por subvención toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 LS, esto es, cualquier Administración pública, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos: ausencia de contraprestación directa; sometimiento a un determinado fin, proyecto o actividad; comportamiento singular conforme a los requisitos establecidos; y que el fin de la subvención tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública, de interés social o de promoción de una finalidad pública.

análisis pormenorizado porque no están directamente relacionadas con nuestro objeto de estudio. Eso sí, consideramos que es indispensable anotar algunas ideas puntuales que podrían servir como parámetros eficaces para que los poderes públicos se decanten por un uso más o menos amplio del poder de subvención frente al establecimiento de incentivos fiscales en el deporte.

Las subvenciones, como parte de la actividad financiera de gasto y, a diferencia de lo que ocurre con los medios de fomento económicos de naturaleza indirecta, esto es, los beneficios fiscales, implican la tenencia previa de unos recursos. De este modo, su importancia debe ponerse en conexión con el principio de estabilidad presupuestaria, pues solamente se gasta un dinero que se tiene. En prueba de ello, y como una manifestación del principio constitucional de legalidad presupuestaria que se recoge en el artículo 134.2 CE, se encuentra el artículo 9.4 b) LGS, que establece la necesidad de un crédito adecuado y suficiente para atender las obligaciones de contenido económico que se derivan de la concesión de la subvención.

Además, el régimen jurídico aplicable a las subvenciones prevé un conjunto de requisitos e instrumentos que garantizan una utilización y fiscalización adecuada de los fondos que se otorgan a los beneficiarios, tales como las causas de reintegro que se recogen en los artículos 36 y 37 LGS; así como una serie de potentes mecanismos que teóricamente garantizan la búsqueda del interés general e impiden la arbitrariedad en su concesión por parte de los poderes públicos.

Este es el caso de los principios que deben regir el proceso de convocatoria, tales como la publicidad o la transparencia (art. 8 LGS), así como la garantía recogida en el artículo 9.2 LGS, que tiene una gran relevancia porque prevé el mandato que, con carácter previo al otorgamiento de subvenciones, se aprueben las normas que vayan a constituir las bases reguladoras de la concesión de la subvención. Su contenido mínimo lo encontramos en el artículo 17.3 LGS y debe ser coherente con la función social del deporte y el interés general, centrándose en los concretos proyectos frente a la condición subjetiva de los beneficiarios, esto es, si son EDSL o no<sup>75</sup>. En esta misma línea

---

<sup>75</sup> Casi más importante que los términos de la convocatoria de subvenciones en el deporte, son los planes estratégicos. De acuerdo con el artículo 8 LGS, antes de establecer subvenciones se deben concretar en un

encontramos la circunstancia recogida en el propio artículo 2.1 c) LGS, y que conlleva la necesidad de afectación de la disposición dineraria a un proyecto, acción, conducta o situación que tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública para que pueda ser considerada subvención. Ello da buena cuenta del ámbito subvencionable, correspondiendo a aquél que contribuye a conseguir objetivos públicos y principios generales de la acción pública determinados por el interés general en el deporte<sup>76</sup>. De igual manera, localizamos el artículo 22 LGS, el cual establece la regla general de la concurrencia competitiva entre los optantes, baremando sus solicitudes conforme a los criterios de valoración previamente determinados para la concesión de la subvención<sup>77</sup>.

Por su parte, si bien no renegamos de reconocimiento de incentivos fiscales en el ámbito del deporte, sí que abogamos por su justo y adecuado empleo. Precisamente, la ausencia de los instrumentos de control aplicables a los incentivos fiscales y la imposibilidad de realizar una medición exacta al cien por cien de su incidencia en la recaudación tributaria, invitan a establecerlos con prudencia y moderación. Para nosotros, es preferible que los incentivos fiscales en el deporte no sean excesivamente amplios y que se completen vía subvenciones, a que se establezcan de forma tan generosa que impliquen un vaciamiento desmesurado e injustificable del deber de

---

plan estratégico los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria. Si los objetivos que se pretenden conseguir afectan al mercado, su orientación debe dirigirse a corregir fallos claramente identificados y sus efectos deben ser mínimamente distorsionadores. De esta manera, de acuerdo con el artículo 10 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los planes estratégicos de subvenciones se configuran como un instrumento de planificación de las políticas públicas que tengan por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública. No obstante, cabe tener presente que estos planes solamente tienen carácter programático, lo que impide que se generen verdaderos derechos, y su efectividad está condicionada a la puesta en práctica de las distintas líneas de subvenciones, atendiendo a las disponibilidades presupuestarias.

<sup>76</sup> En este sentido, véase HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 244-245.

<sup>77</sup> No obstante, el artículo 22.2 LGS prevé la adjudicación directa. Especial consideración merece la situación que se referencia en el apartado c) de este artículo, en la medida que se prevé la concesión directa excepcional cuando se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública. En este sentido, la excepcionalidad exige la acreditación de las razones justificadas, y como tal es incompatible con la reiteración o la existencia de una cuota presupuestaria para esta, pues ello denota lo contrario por su previa previsión. En el ámbito del deporte resulta complicado encontrar dificultades o situaciones excepcionales que impidan una convocatoria pública y abierta de subvenciones, aunque ello no significa que no pueda darse.

contribuir. No obstante, a pesar de todo, los incentivos fiscales presentan un elemento positivo que se traduce en unos menores costes de gestión, pues mientras estos son aplicados por los particulares, si bien son susceptibles de control y ello conlleva un coste en el caso que dicha actividad comprobadora se despliegue, la subvención implica una determinada actividad de los poderes públicos que conlleva en todo caso el destino de recursos y atenciones públicas.

Realizadas las anteriores precisiones en relación con las subvenciones, y al margen de las mismas, lo cierto es que, para el fomento del deporte y la actividad física, hemos defendido, siempre en su justa medida, el empleo de instrumentos de fomento financieros de carácter indirecto, esto es, beneficios fiscales. Nos interesa detenernos mínimamente en esta cuestión porque, a diferencia de las subvenciones, engarza directamente con nuestro estudio.

Básicamente, el IS se posiciona como el tributo periódico más relevante para las EDSL ya que grava, conforme dispone el artículo 4.1 LIS, la obtención de renta por las mismas, con independencia de su procedencia. No obstante, esta precisión se atempera, tal y como veremos, en relación con la específica tributación de las EDSL por los regímenes fiscales especiales que les son aplicables, en los que se exoneran de gravamen, unas veces totalmente, otras veces en parte, los ingresos que perciben.

El establecimiento de beneficios fiscales en el deporte va más allá del empleo de los tributos como medios puramente recaudatorios para dotarles de un carácter instrumental que coadyuva a la realización de los principios y fines que la CE preconiza. Esta circunstancia representa la superación de los clásicos postulados de la neutralidad del sistema tributario, para admitir la utilización de los tributos con un carácter extrafiscal, cuya aceptación se encuentra nítidamente positivada en el segundo párrafo del artículo 2.1 LGT, y cuya justificación constitucional la encontramos en la proclamación de un sistema tributario justo contenida en el artículo 31.1 CE<sup>78</sup>. En el

---

<sup>78</sup> No obstante, la cuestión no fue siempre tan pacífica. Por ello, el TC tuvo que intervenir, resolviendo definitivamente la cuestión y legitimando la extrafiscalidad sin ambages. En este sentido, la STC 37/1987, de 26 de marzo (ECLI:ES:TC:1987:37) es inconfundible al respecto: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos*

deporte, uno de los presupuestos jurídicos que legitima los beneficios fiscales se encuentra claramente en el artículo 43.3 CE. En este sentido, el tenor literal de este artículo no admite discusión alguna al respecto, ni tampoco su condición de principio rector de la política social y económica. No obstante, no puede perderse de vista que su justificación se produce por la asunción de un apriorístico interés general que concurre en el deporte<sup>79</sup>.

Admitidos los beneficios fiscales en el deporte como herramienta para su la promoción o fomento del deporte, tenemos que manifestar una reserva al respecto, pues su establecimiento no puede realizarse de forma caprichosa e indiscriminada, ya que conlleva la disminución de la carga tributaria que soportan las entidades deportivas, repercutiendo directamente en la recaudación y en la financiación del Estado del Bienestar<sup>80</sup>. Si observamos el ordenamiento jurídico, encontramos diversos incentivos fiscales aplicables al deporte, tales como la exención prevista para el asociacionismo de base en el artículo 20.1. 13º LIVA o la exención regulada en el artículo 7 m) LIRPF en relación con las ayudas económicas percibidas por deportistas de alto nivel. No obstante, no vamos a profundizar en estos incentivos porque nuestro objeto de estudio se circunscribe al IS, y ello exige centrar toda nuestra atención en este Impuesto.

---

*de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.”.*

<sup>79</sup> La doctrina ha asumido sin problemas la función extrafiscal de los tributos en el deporte con base en, como no podría ser de otro modo, el artículo 43.3 CE. Por todos, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., págs. 188-190; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 43-45. De esta forma, como brillantemente remarcaron los autores, el sistema tributario ha de servir no sólo a sus propios objetivos, sino también a los que con carácter general fija la Constitución. De este modo, el sistema tributario no es una realidad aislada, sino que se zambulle en el sistema jurídico general que dibuja la Constitución y, por tanto, debe respetar los objetivos que ésta marca. Entre esos fines se encuentra, por supuesto, el fomento de la actividad deportiva. En definitiva, el sistema tributario debe tener en cuenta la obligación de fomento del deporte que proclama el artículo 43.3 de la Constitución.

<sup>80</sup> En un sentido equivalente se manifestaron los profesores CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, manifestado que la consecución de tareas que no sean las propiamente recaudatorias debe llevarse a cabo con carácter general de forma que no se atente a la naturaleza del tributo ni se perjudique notoriamente al fin recaudatorio. *Vide* CAZORLA PRIETO, L. M.: Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., pág. 190; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 44.

- b) Modalidades deportivas susceptibles de ser beneficiarias de las medidas públicas de fomento del deporte.

Habiendo respondido a la primera de las grandes cuestiones que nos planteábamos en relación con el artículo 43.3 CE, esto es, la acotación del alcance de la expresión “*fomentarán*” y los medios existentes para llevarla a cabo; es preciso abordar la segunda de las cuestiones enunciadas. ¿Es toda manifestación deportiva digna de ser objeto de las medidas de fomento públicas a la luz del artículo 43.3 CE?, o, por el contrario, ¿existen concretas modalidades deportivas que merecen ser destinatarias de las acciones de fomento públicas frente a otras que no deberían serlo? Y, de ser así, ¿cuáles son?

Partimos de la hipótesis de que el deporte es una fuente de valores sociales y enriquecimiento personal para los sujetos que lo practican, razón por la que resulta incontrovertido su interés general en líneas generales y se instituye como el fundamento material por el que los poderes públicos deben facilitar la actividad deportiva para la generalidad de los ciudadanos. Dicho contenido valorativo se ha incorporado formalmente en el reiterado artículo 43.3 CE, aunque su ambigua redacción nos ha forzado a interpretar sus aspectos más oscuros, como acabamos de hacer con el sentido de la expresión “*fomentarán*”.

Otro de estos controvertidos aspectos, como es la escueta y genérica referencia al deporte que se realiza en el artículo 43.3 CE. Una visión simplista del tenor literal nos podría llevar a pensar que el fomento y la promoción del deporte se establecen para todo tipo de manifestaciones y modalidades deportivas. Sin embargo, este razonamiento es un error fruto de una visión reduccionista del deporte que ignoraría su variopinta realidad, por lo que la genérica referencia al deporte no implica que todas y cada una de las manifestaciones deportivas sean merecedoras de estímulo público. Como afirmamos al principio de esta obra para distinguir las modalidades deportivas, el deporte no puede ser considerado de forma unívoca y monolítica, pues se trata de una realidad de múltiples facetas y aristas que desaconsejan su visión unitaria. Precisamente, este razonamiento que antes nos ha abocado a concluir la existencia de diversas modalidades deportivas, ahora nos revela la legítima habilitación a los poderes públicos para el



fomento de determinadas modalidades deportivas, según se proyecten unos valores en detrimento de otros o los mismos, pero con una distinta magnitud.

De este modo, sentamos la premisa de que no todo el deporte merece las medidas públicas de promoción con base en lo dispuesto en el artículo 43.3 CE, lo que nos lleva irremediabilmente a la necesidad de considerar individualmente cada una de las modalidades deportivas. En este sentido, adoptamos una suerte de escepticismo metodológico propio del método cartesiano, dudando de la legitimidad de cada una de las modalidades deportivas para ser razonablemente promocionadas por los poderes públicos.

Aplicada la duda metódica, para nosotros, las medidas públicas de fomento del deporte deben dirigirse preferentemente a aquellas modalidades deportivas que proyectan hacia la ciudadanía con mayor intensidad una serie de valores positivos que contribuyen a su bienestar. En el deporte, estos valores se relacionan con su función social y se traducen en una mejora de la salud, de la educación, de la igualdad, o de la integración y la cohesión social<sup>81</sup>. Por esta razón, las modalidades deportivas que contribuyen al logro de los anteriores valores tienen en común que anteponen la función social del deporte frente a la dimensión o potencialidad económica que atesora. En particular, las modalidades deportivas que son merecedoras de ser destinatarias de los instrumentos públicos de fomento con base en el artículo 43.3 CE se identifican con el llamado deporte popular, esto es, el deporte para todos; que, a su vez, puede identificarse también como deporte-salud y como un deporte activo que practican los ciudadanos. El mismo tratamiento merece la educación física o el deporte-educación, en la medida que, alcanzando tanto a la vertiente intelectual como a la física, la educación forma parte del desarrollo integral de la personalidad del individuo y se postula como un derecho fundamental en nuestra carta magna (artículo 27 CE)<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Este conjunto de valores positivos constituye lo que CAZORLA PRIETO denominó como bueno ético común o *agathos* en el deporte. *Vide* CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit. págs. 28-33.

<sup>82</sup> La doctrina ha aceptado de forma unánime que las modalidades deportivas objeto de fomento a la luz del artículo 43.3 CE corresponden con el deporte popular y la educación física. *Vid.*, por todos, CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., págs. 184-190; este mismo autor en: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 219; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas”, en AAVV: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 13-14; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 28-30; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 41-43;

En suma, cuando el artículo 43.3 CE se refiere al fomento del deporte, no cabe otra interpretación razonable que considerar que dicho fomento se encamina a la creación de un medio adecuado para que el deporte para todos y la educación física se desarrollen, habida cuenta de los efectos beneficiosos que tienen para la salud, la educación, la igualdad y la cohesión e integración social. Así se infiere de la propia configuración del mandato de promoción deportiva en nuestra carta magna como un principio rector de la política social y económica, así como de su específica plasmación en el mismo artículo que el que consagra el derecho a la protección de la salud, esto es, el artículo 43 CE<sup>83</sup>. En este sentido, como hemos expuesto con anterioridad, la configuración del fomento del deporte como un principio rector de la política social y económica obedece a la intención propia de nuestro modelo de Estado contemporáneo de garantizar el desarrollo cualitativo o bienestar del individuo, pues se asume un interés general de forma casi automática en el deporte que, como venimos sosteniendo, no concurre en todas las modalidades deportivas. De este modo, su ubicación sistemática no es caprichosa, pues el fomento del deporte debe quedar circunscrito justamente, al menos con base en el artículo 43.3 CE, al deporte que debe considerarse de interés general, esto es, el deporte como actividad que innegablemente mejora la calidad de vida de los ciudadanos.

Ahora bien, que defendamos el fomento público de ciertas modalidades deportivas no significa que éste sea un escenario ideal para el desarrollo del deporte, pues lo deseable sería que todo el deporte en su conjunto fuera autosuficiente. Sin embargo, no vivimos en un mundo utópico y, en consecuencia, la autosuficiencia de medios, si bien para nosotros en el deporte profesional y el espectáculo debe ser total, en el resto de modalidades deportivas que se consideran de interés general debe ser una

---

LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 38-40; y PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición” ... ob. cit. págs. 27-30. La jurisprudencia tampoco parece tener dudas al respecto. *Vid.*, entre otras, la STS de 23 de marzo de 1988, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (VLEX 211954327).

<sup>83</sup> De hecho, así se confirma incluso desde la Unión Europea. Concretamente, en el Libro Blanco sobre el Deporte, se sostiene la necesidad de tomar la contribución del deporte a la salud como la piedra angular de las actividades relacionadas con el deporte, debiendo reflejar dicha prioridad en los instrumentos financieros pertinentes. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., pág. 4.

aspiración, pero no algo absoluto que faculte la inhibición de los poderes públicos. De este modo, el principio de subsidiariedad que opera en el deporte indica el peso que tiene el asociacionismo deportivo en su desarrollo, lo que incluye sus aspectos económicos, pero también la responsabilidad que tienen los poderes públicos y que no pueden eludir, pues deben velar por que el deporte para todos y la educación física sean una realidad, especialmente cuando los agentes privados no logran satisfacer las necesidades de los ciudadanos en este sentido. En definitiva, lo primordial siempre es que los ciudadanos vean garantizado su bienestar cualitativo, materializado en este caso en el deporte para todos y la educación física, con independencia de que dicha satisfacción proceda del sector privado o público.

En cambio, ni el deporte de alta competición, ni el deporte profesional, ni el profesionalizado, y mucho menos el deporte espectáculo, deben gozar de los medios de promoción públicos que toman su respaldo en el artículo 43.3 CE, puesto que se trata de modalidades deportivas que no se encuentran empapadas de los principios y valores que representa, verbigracia, el deporte para todos, o al menos no con la misma fuerza. En estos casos, la penetración de la lógica mercantilista antepone claramente la dimensión económica del deporte frente a su función social. Por ejemplo, en el deporte espectáculo únicamente se constata una situación deportiva pasiva para los espectadores donde, más que deporte, se trata de entretenimiento en forma de espectáculo que toma como fundamento el hecho deportivo. Igualmente, desde la perspectiva de la persona que practica el deporte, el deportista profesional ha hecho del deporte su medio de sustento vital, esto es, su profesión. Por lo tanto, para el deportista profesional el dinero se posiciona como lo principal mientras que las virtudes que hacen del deporte una actividad de interés general pasan a un segundo plano. Ello se acentúa aún más en una sociedad como la nuestra regida por el sistema capitalista y por el consumismo, pues la preferencia de lo material frente a lo espiritual o ético es endémica en este sistema y liga con una perspectiva hedonista de la existencia. En suma, para que la práctica de un deporte pueda otorgar los suficientes recursos como para que un deportista se dedique completamente a su práctica, debe estar mercantilizado, lo que precisa un interés por parte de los consumidores y una organización económica que lo explote; o estar respaldado por fondos públicos en su defecto, lo cual, en principio, no casa con nuestro parecer.

Pero, que las anteriores modalidades deportivas no gocen de protección pública con base en el artículo 43.3 CE no es ningún impedimento para que sean favorecidas por los poderes públicos por otros motivos. En este sentido, alejándose del contenido intrínseco del artículo 43.3 CE, destaca el artículo 6.1 LD, declarando lo siguiente: “*El deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional*”. Como podemos observar, este artículo pone de manifiesto la posibilidad de que los poderes públicos fomenten el deporte de alto nivel con base en su contribución al desarrollo deportivo, generada por el estímulo que supone esta modalidad deportiva para la promoción del deporte de base y por su función representativa de España en el ámbito deportivo internacional. De esta forma, el artículo 6 LD está asumiendo sin discusión alguna la contribución del deporte de alto nivel en el desarrollo de todo el deporte en general, por lo que la promoción de esta modalidad deportiva vendría justificada, de un lado, por un presunto efecto espejo o efecto contagio que produce el deporte de élite en el de base o aficionado; y de otro lado, por la función representativa de España en las competiciones deportivas internacionales. No obstante, respecto a la aportación que realiza el deporte de alto nivel en el deporte de base, debe tenerse en cuenta que, para nosotros, este efecto llamada es recíproco porque ambas modalidades deportivas se retroalimentan<sup>84</sup>.

---

<sup>84</sup> La doctrina también es prácticamente unánime cuando considera la autofinanciación del deporte de élite, salvo en determinados supuestos y con un fundamento distinto del que proporciona el artículo 43.3 CE. Entre ellos, podemos citar, entre otros, a CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit., págs. 185-187; este mismo autor en: *Deporte y Estado*... ob. cit., pág. 205; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 14; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*... ob. cit., págs. 42-43; y LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., pág. 40. Estos últimos autores también consideran la adecuada utilización del ocio como fundamento de acciones públicas de fomento. Con una perspectiva original y diversa, aunque llegando a la misma conclusión, el profesor CORCUERA TORRES plantea que el reconocimiento que se realiza en el artículo 6.1 LD, esto es, que el deporte de alto nivel alimenta al de base; conlleva la aceptación implícita que el deporte de élite coopera de forma colateral con el artículo 43.3 CE. Además, continúa el autor, si el deporte de élite cumple con una función representativa de España en el ámbito internacional, también está cumpliendo un objetivo que la CE atribuye a los poderes públicos. Por todo ello, concluye que el deporte de élite debería poder beneficiarse igualmente de las medidas de fomento públicas, aunque en menor medida. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., págs. 29-30.

En nuestra opinión, debe darse prioridad a la promoción pública de las modalidades deportivas que destacan la función social del deporte y que mejoran la calidad de vida de los ciudadanos, pues el soporte constitucional del artículo 43.3 CE justifica esta interpretación. En cambio, las modalidades deportivas en las que la dimensión económica del deporte prima sobre su función social deben, en líneas generales, autofinanciarse. Solamente podrá aceptarse el fomento de estas modalidades deportivas en casos excepcionales y de forma subsidiaria, tales como las que recoge el artículo 6.1 LD. Aun así, si bien estamos plenamente de acuerdo con el fomento del deporte de élite cuando cumpla una función representativa de España en competiciones deportivas internacionales, alguna duda nos genera su fomento por el estímulo que produce en el deporte de base, ya que dicho estímulo es recíproco, y no parece que el legislador lo haya tenido muy en cuenta<sup>85</sup>.

Sea como fuere, es innegable que se hará un uso adecuado del sentido que debe tener el fomento del deporte a la luz de nuestra carta magna cuando se atempere la visión con la que los poderes públicos deben contemplar el fenómeno deportivo y se realice una división en función de cada una de las modalidades deportivas. El patrón que deben tomar para decidir las modalidades deportivas que deben ser fomentadas a la luz del precepto constitucional consiste en la verificación de la presencia de un interés general en el deporte. Precisamente, todas nuestras reflexiones sobre cuáles son las modalidades deportivas merecedoras de estímulo público al amparo del artículo 43.3 CE se basan en la constatación de un interés general que debe identificarse en este caso con la función social del deporte. En este sentido, al hilo de lo expuesto, no es correcto entender que concurre un interés general en todas y cada una de las modalidades deportivas, al menos con una intensidad suficiente y legitimadora como para que sean objeto de las medidas públicas de fomento basadas en el artículo 43.3 CE, sino que dicho interés se restringe a las modalidades deportivas que proyectan unos concretos efectos que contribuyen al bienestar de los ciudadanos en un sentido general y objetivo, tal y como ocurre en el deporte popular y la educación física<sup>86</sup>. De hecho, es esta

---

<sup>85</sup> En este sentido, PALOMAR OLMEDA ha criticado el efecto espejo del deporte de élite como fundamento de la especificidad de todo el fenómeno deportivo porque, además de calificarlo como peligroso, considera que no está probado. PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición” ... ob. cit., pág. 47.

<sup>86</sup> De acuerdo con estos asertos se pronuncian HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 18-19, 26 y 164.

proyección de elementos beneficiosos para los ciudadanos lo que ha motivado su regulación en la CE como un principio rector de la política económica y social. Por tanto, no cabe otra reflexión que tener presente que el interés general se proyecta de forma distinta en función de la modalidad deportiva implicada, lo que nos lleva a concluir la imposibilidad de atribuir su presencia automática en cualquier supuesto o, si así se hace, debe ser en todo caso sometido a un riguroso examen posterior.

Está claro, y así se deduce de los artículos 103.1 CE y 3.1 LRJSP, que la actividad de las distintas AAPP en relación con el deporte debe tender hacia la consecución del interés general porque, además de ser el presupuesto que legitima la intervención de los poderes públicos, incluida la actividad de fomento, en una actividad generada y dirigida hacia la misma sociedad como es el deporte, también se postula como el parámetro que permite enjuiciar cuando existe una desviación de poder. Por ello, el interés general debe funcionar como una suerte de *prius* axiológico que obligue a los poderes públicos a abstenerse de toda actuación que lo lesione injustificadamente.

Pero, para que las AAPP puedan ajustar sus actuaciones respecto del deporte, incluidas las de fomento, a dicho interés general, primero debe revelarse de forma adecuada, cuestión que ya hemos abordado *ut supra*. Sin embargo, pese a nuestras anteriores conclusiones, la tarea de interpretar el interés general en el deporte no ha sido nada sencilla y ha resultado trabada por relevantes dificultades que favorecen interpretaciones interesadas de determinados colectivos y que pueden pervertir su verdadero entendimiento. En primer lugar, cabe mencionar la intrínseca abstracción que caracteriza a este concepto en sus distintas manifestaciones. Ahora bien, que el concepto sea abstracto no implica su vacuidad, pues comparte las similitudes inherentes a los conceptos jurídicos indeterminados como son la utilidad pública, el interés social o el interés público; y tampoco conlleva su abstracción perpetua porque su determinación no

---

No obstante, como ponen de manifiesto en la misma obra estos autores, no cabe olvidar que lo que es de interés general para el Estado no tiene porqué serlo para las distintas Administraciones territoriales. *Vid. Ibidem*, pág. 184. Esta misma opinión manifiesta el maestro BERMEJO VERA, pero sin enfocar su análisis al deporte. *Vid. BERMEJO VERA, J.: "El "interés general", como parámetro de la jurisprudencia constitucional", Revista Vasca de Administración Pública, nº 10, 1984, pág. 12 (recurso electrónico)*. Por su parte, para la defensa del deporte como una actividad de interés general, ANZALONE le atribuye la condición de objetivo común y útil para todos los ciudadanos, así como el carácter de verdadero valor relacional. ANZALONE, A.: "El fenómeno deportivo entre ética, política y economía... ob. cit., págs. 57-58.

solo es posible sino también necesaria para su operatividad y control<sup>87</sup>. En segundo lugar, señalamos el desfase de la LD que, aunque ha traído consigo importantes avances, también ha sufrido un progresivo vaciamiento de contenidos que exige una reforma integral<sup>88</sup>. En tercer lugar, ligado al anterior obstáculo, advertimos lo desconcertante de las erráticas y descontextualizadas referencias al interés general que realizan las distintas leyes relacionadas con el deporte porque desfiguran el primigenio interés general cristalizado en la CE al no distinguir debidamente aquello que es verdaderamente de interés general de lo que simplemente suscita una atención social generalizada, como los grandes espectáculos deportivos<sup>89</sup>. Por último, y no por ello

---

<sup>87</sup> La doctrina no ha dudado en considerar el concepto de interés general, si es que realmente puede decirse que sea un concepto, como un concepto jurídico indeterminado. *Vide* ESPARTERO CASADO, J.: “La afectación a la libertad negativa de asociación y su interrelación con el acceso a la prestación de servicios profesionales técnico deportivos”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, pág. 338; AJA, E.; y DE CARRERAS, F.: “Carácter de las leyes de armonización”, *Revista de Derecho Político*, nº 18-19, 1983, pág. 64; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, pág. 172; quien recalcó que los conceptos jurídicos indeterminados, pese a su propia denominación, tienen un significado concreto; y BERMEJO VERA, J.: “El “interés general”... ob. cit., págs. 2. Este último autor destaca además su multifuncionalidad, la inadecuación de su uso, su *politicidad* estructural, y su polivalencia por resultar perfecta y legítimamente moldeable en cada caso *a posteriori*. *Ibid.*, págs. 3 y 8. No obstante, debe tenerse en cuenta que los razonamientos de estos autores en relación con el interés general se nutren de las excelentes reflexiones realizadas por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA para los conceptos jurídicos indeterminados. Véase, entre otras, GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: “La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)”, *Revista de Administración Pública*, 1962, págs. 159-205.

<sup>88</sup> La necesidad de reforma integral de la LD es un clamor entre la doctrina debido al desfase y vaciamiento de contenidos que ha venido sufriendo paulatinamente en múltiples aspectos. En este sentido, aunque cada uno enfocado en diversos aspectos de la LD, puede verse, por ejemplo, LANDABEREA UNZUETA, J.A.: “Sobre la nueva ley del deporte... ob. cit., págs. 99-118; PALOMAR OLMEDA, A.: “Hacia una transformación del papel del Estado...ob. cit., págs. 41-98; GARCÍA CABA, M. M.: “El papel del Estado en el deporte: algunas propuestas *de lege ferenda* para la organización de las competiciones de carácter profesional”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 119-134; CAMPS POVILL, A.: “El modelo federado. Reflexiones del régimen jurídico”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador. Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 135-196; y TEROL GÓMEZ, R.: “El modelo publicificado de organización federativa. Las potestades delegadas: utilidad y sentido en 2017”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 237-308.

<sup>89</sup> Por este motivo, PALOMAR OLMEDA ha venido defendiendo la necesidad de repensar la formulación y el alcance del interés público en la actividad deportiva y reclamando una relación más solvente entre el interés general y las modulaciones de los derechos que se realizan en nombre del mismo. *Vid.* PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar... ob. cit., pág. 56-58; y este mismo autor en: “Un intento de acotar el interés general deportivo: pautas para su eventual revisión y como consecuencia del papel de las Administraciones Públicas del deporte”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 27, 2009, págs. 185-225. Suscribimos la reflexión del anterior autor, aunque por distintos motivos, ya que hemos analizado las distintas leyes del deporte y observado diferencias en las distintas referencias que se realizan al interés general, unas más relevantes que otras. En el plano estatal

menos importante, destaca el cada vez más creciente complejo y heterogéneo conjunto de realidades que encierra el genérico sustantivo de deporte, pues la precisión del interés general en un contexto plural y altamente mutable demanda una atención constante e intensa.

Al margen de las anteriores dificultades, tal y como ya hemos afirmado, para nosotros no admite discusión que el interés general en el deporte se predica principalmente de su función social y se explica a raíz de los múltiples beneficios que proporciona a los ciudadanos, identificados en el favorecimiento de la salud, la igualdad, la educación, y la cohesión e integración social<sup>90</sup>. Por ello, el interés general en el deporte se contrapone a los intereses de determinados colectivos que, si bien pueden confluir con el interés general, también son expresivos de la mera agregación de ciertos intereses particulares o individuales. De este modo, podemos identificar el interés general con los intereses propios de los ciudadanos globalmente considerados, aproximándolo al concepto de bien común, el cual debe ser deducible del contenido del texto constitucional y no debe corresponder, salvo coincidencia, ni con el interés de determinados grupos de interés, ni tampoco con el interés particular de las AAPP<sup>91</sup>. En

---

no se hace referencia al interés general en la LD, aunque sí consta, sin hacer alusión al adjetivo “*general*”, la mención al interés del Estado en el deporte de alta competición en el artículo 6.1 LD. No obstante, aproximándose parcialmente a nuestra postura, si echamos un vistazo al artículo 5.2 del Anteproyecto de la nueva Ley del Deporte, parece que ello va a modificarse en una futura ley sobre el deporte, declarando expresamente de interés general el deporte inclusivo. En el marco autonómico, la situación es diversa, puesto que algunas de las distintas Leyes del Deporte de las CCAA más actuales sí han declarado que el deporte constituye una actividad de interés general, pero lo han hecho sin distinción alguna en función de la modalidad deportiva concreta. Confróntese, *verbigratia*, el artículo 3.1 de la Ley 5/2016, de 19 de julio, del Deporte de Andalucía; y el artículo 2.1 de la Ley 1/2019, de 30 de enero, de la Actividad Física y el Deporte de Canarias. Otras leyes del deporte autonómicas consideran el deporte de interés público en la respectiva Comunidad Autónoma. De esta manera expresamente se recoge en el artículo 2.3 de la Ley 2/2011, de 22 de marzo, del deporte y la actividad física de la Comunitat Valenciana; y en los artículos 2.2 y 3 a) de la Ley 3/2012, de 2 de abril, del deporte de Galicia. No obstante, en estos últimos casos, la disparidad entre los adjetivos que acompañan al sustantivo “*interés*”, esto es, “*general*” o “*público*”, es irrelevante, en tanto en cuando pueden entenderse equivalentes. *Vide*, entre otros, BERMEJO VERA, J.: “El “interés general”... ob. cit., págs. págs. 5 y 7.

<sup>90</sup> Por esta razón, aunque no lo suscribamos íntegramente, comprendemos a ESPARTERO CASADO cuando alega que tiene difícil explicación el distanciamiento experimentado por la legislación deportiva respecto a aquello que el constituyente trataba de amparar y proteger, esto es, el deporte para todos y la educación física, y cuya voluntad quedó plasmada formalmente en el artículo 43.3 CE. ESPARTERO CASADO, J.: “La afectación a la libertad negativa de asociación... ob. cit., págs. 339-342.

<sup>91</sup> Esta perspectiva se aproxima bastante a los postulados de la escolástica de SANTO TOMÁS DE AQUINO, aparejando la búsqueda de ese interés general a la ordenación de la razón al bien común. Por lo tanto, según esta perspectiva, se identifica el interés general como aquello que afecta a todo el mundo, es decir, la consecución del bien común. Esta tesis es asumida en el deporte por HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector*... ob. cit., pág. 13 y 264. No obstante, no hay que olvidar que esta postura no es



suma, si tomamos la anterior afirmación como válida, podemos concluir que el interés general se perfila como el contrapeso de los intereses de los particulares y de las AAPP, evitando las posibles disfuncionalidades que produce la primacía de unos intereses sobre otros y operando como la justificación deontológica, legítima y razonable que permite rechazar las hipotéticas demandas desmesuradas del asociacionismo deportivo o de los poderes públicos afectados.

Esta cuestión se asocia íntimamente con la especificación de los sujetos legitimados para dotar de contenido e interpretar el interés general en el deporte, pues las consecuencias de aceptar su deducción por un concreto ente se traducirían en el amparo de interpretaciones sesgadas, dando cabida espuriamente a falsas equivalencias entre el interés general y el interés de una determinada mayoría. Desde luego, aunque las AAPP sirvan con objetividad a los intereses generales por mor del artículo 103.3 CE y el artículo 6.3 LRJSP, ello no debería significar que el monopolio para la interpretación del interés general les corresponda en exclusiva. Ello enraíza con la necesidad de superar un sistema democrático-representativo para considerar una democracia participativa en el deporte<sup>92</sup>. El interés general debe determinarse en sede parlamentaria en primer lugar, pues es expresión y mandato del principio democrático; pero su lectura posterior no debería corresponder exclusivamente a las AAPP, sino que sería conveniente la participación de los distintos grupos de interés para evitar los

---

universal, en tanto en cuando existe una parte de la doctrina que, aunque ha estudiado el interés general de un modo común y sin asociarlo al deporte, considera el interés general de una forma diversa. Para AJA y DE CARRERAS, el interés general no es un concepto metafísico, al modo del “*bien común*” de cierto iusnaturalismo, sino un bien muy concreto, a proteger jurídicamente, y que debe ser deducible del sistema constitucional en su conjunto. En definitiva, no es “*interés general*” aquello que las Cortes consideren que es “*interés general*”, sino que es “*interés general*” aquello que las Cortes Generales consideran como tal, siempre que ello haya sido deducido como concepto jurídico a extraer del sistema constitucional. AJA, E.; y DE CARRERAS, F.: “Carácter de las leyes de armonización... ob. cit., pág. 65. En realidad, esta disparidad de opiniones es perfectamente entendible, puesto que, como ya puso de relieve GLUCKSMANN, la idea de interés general es resultado de la convergencia de diversas tradiciones, tales como la tradición cristiana del bien común y la laica de la voluntad general. GLUCKSMANN, A.: *Les Maîtres-Penseurs*, Paris, Éditions Grasset, 1977.

<sup>92</sup> En este sentido, CHEVALLIER ya expresó hace mucho tiempo que la innegable crisis de la ideología del interés general no solo era ilustración de un proceso de renovación de ideológica, sino reveladora de un grave ocaso del consentimiento hacia los poderes establecidos y una profunda mutación del ejercicio de las formas de autoridad. CHEVALLIER, J.: “Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général”, en AAVV: *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général* (Directeur Jacques Chevallier), vol. 1, CURAPP, París, 1978, págs. 11-45. De esta manera la consideración de una democracia participativa puede ayudar a renovar dicho consentimiento y devolver parte de la confianza perdida de la ciudadanía en los poderes públicos.

riesgos asociados a la parcialidad de un específico *stakeholder*<sup>93</sup>. Por ello, sería interesante apostar por un modelo verdaderamente democrático que habilitara una mayor participación ciudadana y permitiera precisar el interés general de forma plural, dando prioridad a la vía participativa frente a la impositiva y con independencia de que el interés particular de las entidades deportivas privadas pueda ser paralelo o convergente con los propios de la AAPP, pues no tienen por qué ser idénticos<sup>94</sup>.

Jurídicamente, no existe ningún impedimento para la interpretación conjunta del interés general. Es más, la participación ciudadana es un pilar básico de la democracia, encontrándose en la CE abundantes referencias como el artículo 9.2 CE, por ejemplo. En el deporte se confirma la posibilidad que el asociacionismo deportivo participe en la interpretación del interés general, si tomamos en consideración el artículo 129.1 CE: “*La ley establecerá las formas de participación de los interesados en la Seguridad Social y en la actividad de los organismos públicos cuya función afecte directamente a la calidad de la vida o al bienestar general*”. De este modo, siendo evidente que el deporte es una actividad que *a priori* afecta a la calidad de vida y al bienestar general de

---

<sup>93</sup> No obstante, es preciso tener en cuenta qué sujetos pueden considerarse grupo de interés en el deporte a los efectos de permitir su participación en la conformación e interpretación del interés general. Así pues, entendemos que deben quedar excluidos del proceso participativo aquellos sujetos que se vinculan remotamente al deporte, como puede ser el hostelero que tiene una cafetería en un polideportivo, puesto que no parece que tengan legitimidad alguna para participar en el proceso participativo, máxime cuando éste se vincula a la función social del deporte.

<sup>94</sup> El profesor BERMEJO VERA ya apuntó, por una parte, la imposibilidad de identificar el interés general con las acciones de los poderes estatales y, por otra, que la línea que separa el interés general y los particulares no puede fijarse previa y definitivamente. Por ello, el perfil político del interés general posibilita acciones flexibles tan necesarias para nuestro Estado social y democrático de Derecho, cuyo objetivo primordial es el de interesar a todos en la participación de los asuntos públicos. BERMEJO VERA, J.: “El “interés general”... ob. cit., págs. 3 y 11. Con una perspectiva complementaria se posicionan HONTANGAS CARRASCOSA MESTRE SANCHO y ORTS DELGADO, quienes defienden que el interés general no puede obtenerse desde una perspectiva unilateral en manos del estado, sino teniendo presente la articulación de lo público y lo privado a través de la intercomunicación de los poderes públicos y los agentes sociales. En definitiva, de la participación ciudadana. HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., pág. 20-24 y 124. Este criterio parece que es el que se infiere de la jurisprudencia. De acuerdo con la STC 18/1984, de 7 de febrero de 1984 (ECLI:ES:TC:1984:18), citada por los anteriores autores, la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado. Desde luego, esta perspectiva engarza debidamente con la defensa que realiza HABERMAS, J.: *Facticidad y validez. Sobre el Derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*, Trotta, Madrid, 2010 (6ª edición); y HABERMAS, J.: “Tres modelos de democracia: sobre el concepto de una política deliberativa”, *Polis: Revista Latinoamericana*, Nº 10, 2005.

los ciudadanos, la participación ciudadana, incluidas las entidades deportivas, queda legitimada<sup>95</sup>.

No obstante, para que la participación de los diversos actores del deporte dé el mejor resultado, es fundamental la observación de los denominados principios de buen gobierno, ya que suponen una garantía de probidad y, por consiguiente, un freno a la distorsión del interés general. No dudamos que, antes de llevar a cabo actuaciones tendientes a su consecución, el interés general en el deporte debe estar provisto de un cuerpo propio y delimitado, lo contrario conllevaría el riesgo de emprender actuaciones en el deporte descontroladamente y con criterios dispares, lo cual no es lo más adecuado para el éxito del deporte y de la sociedad. Sin embargo, dicha acotación previa no es suficiente porque, para interpretar el interés general debidamente, hay que huir de las constantes tensiones que se generan entre los distintos actores del deporte implicados, pues representan intereses colectivos divergentes y, en algunas ocasiones, enfrentados. Esta lucha de poder no solamente es fútil, sino que también envenena el rumbo del deporte porque puede llevar a consumir determinados recursos públicos en cuestiones que pocas consideraciones de interés general merecen. Si queremos acotar e interpretar debidamente qué es de interés general en el deporte, la mejor solución se postula más allá de las imposiciones jurídicas, es decir, en la dimensión interna del individuo. En este sentido, desde una concepción mucho menos normativista, la defensa de un comportamiento ejemplar y esmerado de los distintos grupos de interés es ideal, aunque ligeramente utópica, porque garantizaría una búsqueda honesta y desprovista de motivaciones espurias o partidistas.

En resumidas cuentas, lo que defiende esta postura es la atribución de la facultad a los distintos grupos de interés en el deporte para participar desde la rectitud moral en la exégesis del interés general en este ámbito. Por ello, para su búsqueda prioritaria, creemos que es imprescindible observar el deporte y su bueno ético común, esto es, el conjunto de valores positivos que proyecta, desde el prisma que ofrece una ética aplicada o de las virtudes que, en definitiva, supone la superación de la ética

---

<sup>95</sup> En un sentido similar, ya lo apuntó previamente CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 212. No obstante, para SAINZ MORENO la obligación de precisar dicho interés general en un estado democrático correspondía al legislador, por la preeminencia que tiene sobre lo privado, pero no por ser distinto sino por ser general y coincidir con el común de los ciudadanos, por lo que poco peso tendría la participación ciudadana en su teoría. SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos...* ob. cit. pág. 324.

deontológica kantiana de los principios, esto es, del deber ser; y de la ética de la ética utilitarista de las consecuencias, cuyo máximo exponente lo encontramos en el filósofo BENTHAM.

De acuerdo con los filósofos MACINTYRE y CORTINA ORTS, la aplicación de la ética de las virtudes o de la ética cordial supone un paso más hacia la excelencia de la persona; es decir, una proyección de los principios a aplicar a los sujetos del mundo real<sup>96</sup>. Trasladada esta teoría al deporte de forma sobresaliente por el profesor CAZORLA PRIETO, el acogimiento de estos postulados conlleva aceptar la escasa incidencia que tienen los principios o las consecuencias en la conducta cuando no van acompañados de una buena predisposición moral de los sujetos del deporte para actuar como es debido. Las virtudes se asientan en sentimientos, en el sentido de alma sensitiva aristotélica, y se materializan en hábitos y costumbres que se traducen en tendencias a actuar bien o mal. Por ello, es necesario que los principios y la realidad deportiva sobre la que se proyectan vengán acompañados de un comportamiento virtuoso por parte de los distintos actores del movimiento deportivo<sup>97</sup>.

Ese comportamiento esmerado de las entidades deportivas queda reflejado en las reglas del buen gobierno que tienden a la preservación del interés general centrándose en el desempeño de las funciones, la gestión de los recursos y el ejercicio de las facultades normativas públicas<sup>98</sup>. GARCÍA CABA las ha definido como el conjunto de responsabilidades y medidas de cualquier naturaleza que una AAPP o una entidad deportiva asume tanto frente a sus asociados como frente a la sociedad, al objeto de

---

<sup>96</sup> Para una visión extensa de las teorías de estos filósofos, pueden estudiarse numerosas obras suyas de calidad excelente, tales como MACINTYR, A.: *Tras la virtud*, Crítica, Barcelona, 1987; y CORTINA ORTS, A.: *Ética de la razón cordial: educar en la ciudadanía en el siglo XXI*, Nobel, Oviedo, 2007.

<sup>97</sup> CAZORLA PRIETO, L. M: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit. págs. 30-31.

<sup>98</sup> Para un estudio detallado de las reglas del buen gobierno en el deporte, puede verse, entre otros muchos, CAZORLA PRIETO, L. M: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit.; y las múltiples obras de GARCÍA CABA como, por ejemplo, y entre otras: *El buen gobierno deportivo: ¿un ejercicio de responsabilidad social?*, Dykinson, Madrid, 2012; “Propuestas para la efectiva implementación de elementos de transparencia y buen gobierno en las entidades deportivas. A propósito de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, n° 43, 2014, págs. 473-499; o “¿hacia un código de buen gobierno aplicable al deporte español?: algunas reflexiones teóricas y prácticas”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, n° 57, 2017, págs. 331-360. En el punto cuarto del Libro Blanco sobre el Deporte se perfilan como principios de buena gobernanza la transparencia, la democracia, la responsabilidad y la representación de las partes interesadas. *Vid. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., pág. 14.

imponer a los máximos responsables y órganos de gobierno un conjunto de medidas o comportamientos éticos que regulen y fiscalicen la gestión que realizan<sup>99</sup>. Por su parte, CAZORLA PRIETO las clasifica en las siguientes, la regla de la integridad, entendida como impecabilidad y corrección formal y sustancial; la regla de la atención a los requerimientos de la sociedad y su evolución; la regla del sentido de los límites (prudencia, proporcionalidad y ponderación de intereses concurrentes); la regla de la transparencia; la regla de la participación; la regla de la capacidad técnica, la regla de la identificación a los intereses a los que se sirve, y la regla de la atención a la pluralidad de interesados<sup>100</sup>. En lo que respecta a nuestra disertación, nos parece oportuno señalar esta última regla, en la medida que viene a representar la consideración que deben guardar los intereses deportivos con la sociedad, pues deben coexistir con los fines generales de la misma y verse limitados por ellos. En suma, lo que propugna esta regla es la atención preferente del interés general por encima de las conveniencias parciales y personales.

No debe perderse de vista que, para su plenitud, estos principios deben ser observados desde el prisma que ofrece una ética aplicada al deporte y su organización, pues su implementación efectiva exige su abordaje tanto desde una óptica formal como material. De este modo, es indispensable que, como reflejo de su honrado compromiso con el deporte, los actores adopten estos principios de forma libre, íntegra y sincera, puesto que, de lo contrario, planea el riesgo de su observancia meramente formal. Si así fuera, no cabe duda que los agentes del deporte cumplirían y aplicarían los principios del buen gobierno, lo cual sería suficiente a la luz de una moral utilitarista, pero dicho cumplimiento descansaría en motivaciones inadecuadas, como podría ser la obtención de subvenciones<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> Vide GARCÍA CABA, M. M.: *El buen gobierno deportivo...* ob. cit., págs. 108-109; y este mismo autor en: "Propuestas para la efectiva implementación..." ob. cit., pág. 473-475.

<sup>100</sup> CAZORLA PRIETO, L. M: *Las reglas del buen gobierno...* ob. cit. págs. 33-37.

<sup>101</sup> Como acabamos de afirmar, es imprescindible no perder de vista que los principios y las reglas del buen gobierno en el deporte son cuestiones objetivas que, para su efectividad y resultado satisfactorio, requieren de una aplicación de la manera más virtuosa posible por las entidades deportivas, tanto públicas como privadas. Sin embargo, su implementación, pese a resultar claramente positiva para el fenómeno deportivo, no ha contado con el respaldo de ciertos actores del deporte, lo que ha retrasado su aplicación en este ámbito más que en otros. Entendemos que dichas reservas, que se fundamentan en el tradicional y pernicioso corporativismo deportivo o complejo de isla en el deporte, no están justificadas y perjudican a la progresión del deporte. Por consiguiente, no podemos estar más de acuerdo con CAZORLA PRIETO cuando sostiene la conveniencia de incluir reglas de buen gobierno de observación imperativa en la nueva

- c) Los sujetos obligados al fomento del deporte y la educación física a la luz del artículo 43.3 CE.

Finalmente, abordamos la última de las grandes cuestiones que nos planteábamos en relación con la magnitud y el contenido del mandato recogido en el artículo 43.3 CE, esto es, el señalamiento de los concretos sujetos que, bajo la vasta denominación de poderes públicos, deben promocionar el deporte y la actividad física. A grandes rasgos, cuando el precepto constitucional hace una genérica referencia a los poderes públicos, entendemos que dirige este mandato a todos ellos sin excepción, por lo que confirmamos la vocación universal con la que se configura el tenor literal y la compulsión que efectúa como consecuencia de la descentralización estatal (artículo 137 CE) tanto a la AGE como a las CCAA y EELL<sup>102</sup>. No obstante, que el contenido de este artículo obligue a que todos los poderes públicos fomenten el deporte, no es óbice para que dicho mandato sea objeto de debida precisión, debiendo considerarse para ello el reparto competencial que se recoge en la CE porque, en función de esta cuestión, se materializa de forma concreta la obligación de fomento del deporte a través de las distintas AAPP<sup>103</sup>.

Debemos partir de la base que nos otorga el artículo 148.1. 19ª CE, que atribuye a las CCAA la competencia exclusiva en materia de promoción deportiva y adecuada utilización del ocio, siempre y cuando hayan sido asumidas debidamente por las CCAA a través de sus correspondientes Estatutos de Autonomía; circunstancia que finalmente

---

LD y en sus respectivas homólogas de las CCAA, máxime cuando nuestro modelo se caracteriza, como veremos, por ser un modelo *publicado* en el que las federaciones deportivas desarrollan tareas públicas por delegación. CAZORLA PRIETO, L. M.: Las reglas del buen gobierno... ob. cit. pág. 41-45 y 84. Es más, así está previsto en el anteproyecto de LD que se presentó ante el Consejo de Ministros a principios del año 2019, tanto en su exposición de motivos como en el artículo 65 y 66, por ejemplo.

<sup>102</sup> Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 35.

<sup>103</sup> Debe tenerse en cuenta que el reparto competencial en el deporte es una importante cuestión que ha sido objeto de extenso debate y que, por razones obvias, no nos corresponde abordar con profundidad. Para un estudio más completo sobre este particular, véase, entre otros, BERMEJO VERA, J.: *Constitución y Deporte...* ob. cit., págs. 79-110; este mismo autor en: “Modelos deportivos en España...” ob. cit., págs. 15-21; CUCHI DENIA, J. M.: *La distribución de competencias deportivas en España*, Bosch, Barcelona, 2005; y REAL FERRER, G.: “Derecho Público...” ob. cit., págs. 415-462. Asimismo, existe una exquisita doctrina del Tribunal Constitucional que expone con detalle lo que vamos a expresar en las siguientes páginas. Vide, entre otras, STC 33/2018, de 12 de abril (ECLI:ES:TC:2018:33); STC 80/2012, de 18 de abril (ECLI:ES:TC:2012:80); y STC 1/1986, de 10 de enero (ECLI:ES:TC:1986:1).

así ha acontecido<sup>104</sup>. Por ello, *prima facie*, las CCAA son las principales encargadas del desarrollo deportivo, disponiendo de un amplio abanico de posibilidades para adoptar las medidas de apoyo y fomento que se canalizan principalmente a través de la legislación deportiva autonómica correspondiente<sup>105</sup>. Sin embargo, que las CCAA deban desarrollar el grueso de la actividad pública en el deporte, no significa que la descentralización competencial que se produce en el deporte carezca de racionalidad o precedente, puesto que también es una práctica habitual en los países de nuestro entorno<sup>106</sup>.

Igualmente, la existencia de ese destacado protagonismo a favor de las CCAA no ha obstaculizado la intervención del Estado en la materia, pese a que no detectamos

---

<sup>104</sup> Todos los Estatutos de autonomía aprobados han asumido competencias exclusivas de regulación y ejecución en materia deportiva, disponiendo de un amplio abanico de posibilidades para adoptar las medidas de apoyo y fomento. Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía asume competencias exclusivas en materia de deporte de conformidad con el artículo 72.1 de su Estatuto de Autonomía, aprobado mediante la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, que dispone: “*corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de deportes y de actividades de tiempo libre, que incluye la planificación, la coordinación y el fomento de estas actividades, así como la regulación y declaración de utilidad pública de entidades deportivas*”. Este precepto da buena cuenta del vasto alcance competencial atribuido a la Comunidad Autónoma en materia de deporte y cuyo mandato se hace efectivo con la promulgación de la LDA. Por lo que a la Comunidad Autónoma de Madrid respecta, el artículo 26.17 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, le reconoce plenas funciones legislativas en materia de promoción del deporte. Igualmente, el Estatut d’Autonomía de la Comunitat Valenciana, en su artículo 49.1.28, otorga a la Generalitat competencia exclusiva en materia de deportes y ocio.

<sup>105</sup> Resulta muy acertada la reflexión aportada por GAMERO CASADO, en la que concluye que se han dictado leyes de cabecera en la materia deportiva, objeto de posteriores desarrollos normativos subordinados, dando lugar a un fabuloso edificio normativo compuesto de diferentes racimos en una multiplicación que tiende al infinito y es objeto de continuas reformas o de nuevos desarrollos reglamentarios. Vide GAMERO CASADO, E.: “Derecho deportivo y Derecho Autonómico” en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, (Directores Ignacio Jiménez Soto Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Conserjería de Turismo, Comercio, y Deporte, 2005, pág. 108. Igualmente, hemos de tener muy presente que las CCAA han venido asumiendo competencias exclusivas, a través de sus Estatutos de Autonomía, sobre el régimen jurídico de las asociaciones de todo tipo, cuya actividad se desarrolle principal o mayoritariamente en el territorio de la respectiva CCAA.

<sup>106</sup> Véase el S/A: *El deporte español ante el Sigo XXI*, CSD, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, pág. 52. Para GARCÍA-UNANUE, FELIPE, y GALLARDO, la descentralización de competencias, entre las cuales se encuentra la materia deportiva, se agrupa en un movimiento más amplio, y que afecta a toda la Administración Pública. Dicho proceso se ha denominado generalmente como “*Nueva Gestión Pública*” y está basado en la descentralización de los diferentes servicios, la orientación al resultado, la evaluación del desempeño y la adaptación de técnicas y herramientas de gestión propias del sector privado para facilitarlas. GARCÍA-UNANUE, J. FELIPE, J. L. Y GALLARDO, L.: “Autofinanciación en los organismos autónomos deportivos municipales en España: cálculo y evolución”. *Revista Española de Educación Física y Deportes*, N°404, 2014 pág. 17. Sobre el proceso denominado “*Nueva Gestión Pública*”, puede consultarse con mayor detenimiento HOOD, C.: “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, n° 69 (1), 1991, págs. 93-109; y JANSSEN, E. P.: “New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information”, *Financial Accountability & Management*, n° 24 (2), págs. 169-191.

mención alguna del deporte en la detallada lista de competencias estatales enumeradas en el artículo 149.1 CE<sup>107</sup>. Si se observa el reparto competencial superficialmente, podría pensarse que la distribución material de competencias en la CE compromete la acción estatal en el deporte. Sin embargo, si se atiende con mayor detenimiento, lo cierto es que el ejercicio de la competencia exclusiva autonómica en el deporte se ve claramente limitada y atemperada, a nuestro juicio, por tres importantes circunstancias<sup>108</sup>. Se trata de los casos en los que el deporte exige la regulación, gestión u ordenación de cuestiones que exceden del territorio de una CCAA, de los supuestos que demandan una intervención estatal legítima derivada de una necesidad de interés general, y de las ocasiones en las que existan competencias exclusivas del Estado que, por ser transversales, quedan afectadas y estrechamente vinculadas al deporte<sup>109</sup>.

Abordando la primera de estas circunstancias, tenemos que partir de la realidad que supone la concepción del deporte como un fenómeno social que, al menos en lo que respecta a las competiciones oficiales de ámbito nacional e internacional, tiene repercusión más allá del territorio de una CCAA. Por ello, teniendo en cuenta que el elemento territorial se ve claramente superado por la propia naturaleza de la realidad

---

<sup>107</sup> La ausencia de referencia alguna al deporte en el artículo 149 CE ha sido calificada por BERMEJO VERA como inexplicable y desacertada. BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España... ob. cit., pág. 17. A su vez, el profesor CAZORLA PRIETO consideró que el entendimiento de dicha ausencia como elemento negador de la intervención del Estado en el deporte causaría un pernicioso y descabellado efecto. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 209-21.

<sup>108</sup> En este sentido, resulta clarificadora la posición del maestro BERMEJO VERA, quien considerando la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional sobre la interpretación correcta de la exclusividad competencial de las CCAA, afirmó con un acierto pleno que el deporte no puede ser considerado como una materia que se atribuye a un concreto ámbito competencial, puesto que las múltiples facetas o vertientes que derivan de la actividad deportiva niegan su consideración monolítica y su único engarce en un exclusivo ámbito competencial. *Vid.* BERMEJO VERA, J.: “Constitución y ordenamiento deportivo... ob. cit., pág. 360; y BERMEJO VERA, J.: “El marco jurídico del deporte en España... ob. cit., pág. 19. De igual manera lo entienden LASARTE ÁLVAREZ *et alii*, quienes consideran que la confluencia de competencias es un claro exponente del federalismo cooperativo. *Vide* LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 61.

<sup>109</sup> La doctrina es pacífica al respecto, aunque algunos autores atribuyen al Estado la facultad de intervenir en el deporte solamente por su *supraterritorialidad* y por la existencia de competencias conexas. *Vide*, por ejemplo, BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España... ob. cit., págs. 16-17. Sin embargo, otros autores como LASARTE ÁLVAREZ *et alii* aducen también al interés general como circunstancia legitimadora de la injerencia del Estado en el deporte. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 45-46. Del mismo modo se pronuncia D’OCON ESPEJO, A. M.: “La exención plena en el impuesto sobre sociedades”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Cizur Menor, Thomson Reuters, 2013, pág. 248.



deportiva, y que se perfila como un factor insoslayable y *conditio sine qua non* para el ejercicio ordinario de las competencias exclusivas autonómicas, es innegable que la actividad del Estado en este ámbito se encuentra plenamente legitimada y que el desarrollo de la competencia exclusiva de las CCAA en el deporte de manera totalmente hermética es un error. Sería absurdo escudarse en la existencia de una competencia exclusiva autonómica para negar la posibilidad de interferir al Estado en el deporte, máxime cuando el propio Tribunal Constitucional ha concluido en casos similares, interpretando el alcance de las competencias exclusivas, una solución opuesta<sup>110</sup>

En relación con el segundo de los casos apuntados, la presencia de un interés general de inaplazable satisfacción siempre ha condicionado y justificado el reparto competencial<sup>111</sup>. No obstante, advertimos que ello no se ha reflejado en la LD de forma tan evidente como en los otros dos casos, seguramente porque el interés general funciona como un mecanismo auxiliar de legitimación. De hecho, los otros dos supuestos, los cuales son expresamente mencionados por el legislador en su preámbulo, pueden calificarse perfectamente como dos causas de interés general que facultan la acción del legislador estatal en el deporte, de manera que, más que una circunstancia concreta, la presencia del interés general es el presupuesto de hecho objetivo que legitima en este caso la acción estatal siempre y cuando sea debidamente concretado, tal y como ocurre con la *supraterritorialidad* y la conexión entre competencias.

Sea como fuere, no pretendemos profundizar más en esta cuestión, simplemente apuntamos que, al amparo de esta circunstancia y con independencia de los otros supuestos enunciados, el Estado podría intervenir legítimamente en la regulación y fomento del deporte con pretensiones armonizadoras, tal y como se deduce de lo expuesto en el artículo 150.3 CE: “*El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades*

---

<sup>110</sup> Vide las siguientes sentencias del TC: 33/2018, de 12 de abril (ECLI:ES:TC:2018:33); 80/2012, de 18 de abril (ECLI:ES:TC:2012:80); y 1/1986, de 10 de enero (ECLI:ES:TC:1986:1).

<sup>111</sup> COSCULLUELA MONTANER ya atribuyó al interés general una triple dimensión en relación con la distribución de competencias, esto es, como criterio de partición de competencias, como límite de las competencias atribuidas a las CCAA, y como cláusula excepcional habilitante del Estado frente a las competencias de las CCAA. COSCULLUELA MONTANER, L.: “La determinación constitucional de las competencias de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Administración pública*, nº 89, 1979, págs. 7-59.

*Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad”*. Precisamente, debido a su transversalidad y su configuración poliédrica, el deporte es una de las materias que requieren en determinados casos la coordinación de las diversas AAPP para el logro del desarrollo deportivo de la forma más eficaz y eficiente posible. Evidentemente, la coordinación *per se* demanda la presencia de un sujeto coordinador, el Estado en este caso, habida cuenta de su capacidad intrínseca para ello, y uno o varios sujetos coordinados, que serán las distintas entidades deportivas. Además, también hay que tener presente que la propia naturaleza del deporte exige también ingentes esfuerzos en materia de cooperación y colaboración entre los distintos agentes encargados de su desarrollo. Justamente, esta es una de las tareas que se pretende fomentar en la nueva LD<sup>112</sup>.

Por último, atajando el postrero de estos supuestos, no es resulta complicado observar numerosos títulos competenciales estatales que conectan con la competencia exclusiva de las CCAA en el marco de la promoción deportiva, lo que autoriza la actuación del Estado en el deporte<sup>113</sup>. Procedemos a enumerarlos por orden, tal y como

---

<sup>112</sup> La necesidad de implementar mejores mecanismos efectivos de colaboración, coordinación y cooperación en el deporte ha sido puesta por PALOMAR OLMEDA, A.: “Hacia una transformación del papel del Estado... ob. cit., págs. 42-98. El Anteproyecto de Ley del Deporte parece atender con mayor esmero estas cuestiones, dedicando, por ejemplo, el Capítulo II a las relaciones interadministrativas (arts. 15 a 18). En este sentido, su preámbulo es muy ilustrativo: “*El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, impele al legislador a la aprobación de una nueva Ley del Deporte, que regule todos aquellos aspectos que le afectan y que son competencia del Estado, incorporando los necesarios mecanismos de coordinación, colaboración y cooperación con las Comunidades Autónomas en aquellos aspectos que lo requieren, en aras del respeto al reparto competencial que nuestra Constitución realiza y de la eficacia en la acción de promoción del deporte.*”.

<sup>113</sup> Resulta bastante aclaratorio la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el deporte y la representación internacional. En la STC 80/2012, de 18 de abril (ECLI:ES:TC:2012:80), el Tribunal Constitucional considera que la norma autonómica de Cataluña que otorga la representación internacional del deporte federado catalán a las federaciones catalanas es constitucional siempre que no se produzca la confluencia de sus intereses con los intereses propios del deporte federado español en su conjunto. En otras palabras, el primer inciso del art. 19.2 de la Ley del Deporte de Cataluña según el cual las federaciones catalanas de cada modalidad deportiva serán las representantes del deporte federado catalán en ámbitos supraautonómicos es constitucional siempre que se trate de deportes en los que no existan federaciones españolas y que, en ningún caso, se impidan o perturben las competencias del Estado de coordinación y representación internacional del deporte español. No obstante, en la STC 110/2012, de 23 mayo (ECLI:ES:TC:2012:110) el Tribunal Constitucional concluye que la llamada “*representación internacional*” en el ámbito deportivo tiene un difícil encaje en la materia de “*relaciones internacionales*” prevista en el art. 149.1 3 CE, tal y como esta materia ha sido definida en su doctrina, la cual se sintetiza en la STC 165/1994, de 26 de mayo (ECLI:ES:TC:1994:165), y se basa en la afirmación que, en estos casos, no existen relaciones entre Estados u otro tipo de organismos públicos, ya que las estructuras deportivas internacionales tienen un carácter absolutamente privado; ni tampoco la participación en

ya hicieron LASARTE ÁLVAREZ *et alii*<sup>114</sup>. En primer lugar, el deporte converge con la competencia exclusiva que tiene el Estado atribuida el Estado en lo que respecta a la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1. 1.ª CE). En segundo lugar, el Estado ostenta la competencia exclusiva en el campo de las relaciones internacionales (artículo 149.1. 3.ª), por lo que, cuando esté en liza la representación de España en pruebas y competiciones oficiales de carácter internacional, el Estado estará perfectamente facultado para intervenir en el deporte, incluida desde la perspectiva de fomento meramente económico<sup>115</sup>. En tercer lugar, el Estado ostenta el monopolio competencial en lo atinente a la legislación mercantil (artículo 149.1. 6.ª CE), de modo que podrá inmiscuirse en todos los aspectos relacionados con la regulación de las facetas mercantiles del deporte. En cuarto lugar, la competencia exclusiva que tiene atribuida el Estado en materia de legislación laboral (artículo 149.1. 7.ª CE) se topa de frente con el deporte en lo que respecta a las condiciones de trabajo de los deportistas profesionales. En quinto lugar, el Estado tiene atribuida la competencia exclusiva en materia de hacienda general al amparo del artículo 149.1. 14.ª CE, de forma que queda capacitado para el establecimiento de incentivos de naturaleza económica al deporte, siempre que sean con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, así como para establecer beneficios fiscales en los

---

competiciones oficiales supone la asunción de compromisos u obligaciones internacionales de ningún tipo. En esta línea se había ya el supremo intérprete constitucional en la STC 31/2010, de 28 de junio (ECLI:ES:TC:2010:31), subrayando que “*la participación de la Generalitat en entidades y organismos europeos o, en general, internacionales "que tengan por objeto el desarrollo del deporte", no supone (...) el ejercicio de potestades que están reservadas al Estado ex art. 149.1.3 CE, ni puede condicionar el libre y pleno ejercicio estatal de dicha competencia correspondiendo al Estado regular su alcance y modalidades*”.

<sup>114</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 46-47.

<sup>115</sup> La conexión entre el deporte y la representación internacional de España es intensa y manifiesta. Esta conexión se evidencia de forma expresa en numerosos preceptos del ordenamiento jurídico-deportivo. En el propio artículo 6.1 LD, cuando declara que el deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional. También se refleja en el artículo 33.2 LD, cuando afirma que las Federaciones deportivas españolas ostentarán la representación de España en las actividades y competiciones deportivas de carácter internacional, siendo competencia de cada Federación la elección de los deportistas que han de integrar las selecciones nacionales. Igualmente, en el artículo 2.1 del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, se establece que los atletas españoles ejercen una función representativa de España. CAZORLA PRIETO declaró al respecto que puede decirse que la contribución del deporte para determinar el papel que desempeña una nación en el mundo es lo suficientemente importante como para que los estados tengan suficiente interés en la búsqueda de un deporte fuerte y prestigioso de cara al exterior. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 244.

tributos estatales, como es el caso del IS. En sexto lugar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1. 15.<sup>a</sup> CE, el Estado tiene competencia exclusiva para el fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica, por lo que podrá intervenir en el deporte al amparo de este título competencial siempre y cuando involucre al fenómeno deportivo. En séptimo lugar, con una conexión palmaria con el deporte, el Estado tiene atribuida la competencia en lo que respecta a las bases y la coordinación general de la sanidad (artículo 149.1. 16.<sup>a</sup>). En octavo lugar, también puede afectar al deporte la competencia exclusiva recogida en el artículo 149.1. 17.<sup>a</sup> CE, esto es, la competencia estatal sobre la legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social. En noveno lugar, el deporte entronca directamente con la competencia estatal en materia de seguridad pública en los espectáculos deportivos (artículo 149.1. 29.<sup>a</sup> CE). En décimo lugar, el Estado puede intervenir en la regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales y normas básicas para el desarrollo del derecho a la educación consagrado en el artículo 27 de la Constitución (artículo 149.1.30. <sup>a</sup>), siempre en lo que afecte al deporte, claro está. Finalmente, identificamos la habilitación al Estado para inmiscuirse en el deporte por mor del artículo 149.2 CE porque, en palabras de BERMEJO VERA “*la actividad deportiva es también —y en no poca medida— una de las manifestaciones de la cultura, lo que, de acuerdo con la contundente disposición del artículo 149.2 del texto constitucional, asegura la intervención del Estado, aunque sólo sea para facilitar la necesaria comunicación entre las distintas Comunidades Autónomas «especialmente» competentes*”<sup>116</sup>.

Como podemos observar, todas estas competencias se caracterizan por su amplitud, pero si a esta característica le añadimos la transversalidad que caracteriza a la realidad deportiva entonces comprendemos porqué queda legitimada la injerencia del Estado en este ámbito. Y es que la suma de estos dos factores conlleva inevitablemente que el ejercicio de las anteriores competencias estatales se cruce con el deporte, propiciando la encomienda del legislador estatal a estas circunstancias, aunque también

---

<sup>116</sup> Véase, en este sentido, BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte... ob. cit., pág. 19-20.

a la *supraterritorialidad* del deporte, para poder abordar y aprobar la LD. Así se refleja en su preámbulo de forma parcial<sup>117</sup>.

Pero, al margen de ese protagonismo compartido entre las CCAA y el Estado para la promoción deportiva, tal y como hemos dicho con anterioridad, el mandato de fomento del deporte contenido en el artículo 43.3 CE también vincula a las EELL, quedando habilitadas para intervenir gracias a las denominadas competencias propias e impropias en materia deportiva. Para ello, la LRBRL, las correspondientes leyes de autonomía local de las respectivas CCAA y las respectivas leyes del deporte son claves para la autonomía local en materia deportiva<sup>118</sup>.

Es indispensable no perder de vista que el escenario natural para el deporte popular es el ámbito local, posicionándose el municipio como la entidad administrativa más cercana al ciudadano<sup>119</sup>. Justamente, por este motivo, el contenido de las

---

<sup>117</sup> En el S/A: *El deporte español ante el siglo...* ob. cit., pág. 40; se afirma que la actuación estatal en el deporte tiene un fundamento distinto al contenido en el artículo 43.3 CE y exige situar la actividad del Estado en un entorno más amplio que incide en títulos generales y que, en lo estrictamente competencial, le reserva una parcela que no puede ser cubierta por las CCAA ya que supone la superación del concepto territorial para centrarse en un ámbito territorial definido y gestionado por el Estado. Consecuencia de ello es la LD y las disposiciones que la desarrollan.

<sup>118</sup> Cabe resaltar que las diversas leyes autonómicas del deporte toman en consideración el papel de las entidades locales en el fenómeno deportivo. En este sentido, el artículo 23 de la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid, reserva a los Ayuntamientos, de conformidad con la LRBRL, el ejercicio de una amplia serie de funciones y competencias en materia deportiva. Por su parte, la Ley 2/2011, de 22 de marzo, de la Generalitat, del Deporte y la Actividad Física de la Comunitat Valenciana, en su artículo sexto, atribuye explícitamente competencias a las Diputaciones provinciales; y, en su artículo 7, a los municipios, las cuales corresponden, dicho de forma general, a labores de promoción, planificación y gestión deportiva, propiciando la participación, la integración y la cohesión social. En el caso de Andalucía, el artículo 12 LDA establece las competencias de las entidades locales, entre las cuales remite el apartado primero de este artículo al artículo 9.18 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía, para el establecimiento de las competencias municipales en el deporte, que se basan en su promoción y en la gestión de equipamientos deportivos de uso público. El apartado segundo de este artículo otorga competencias a las Diputaciones provinciales de asistencia técnica, económica y material a los municipios. No obstante, es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 12.3 y 13 de la Ley del Deporte andaluza, las competencias de las entidades locales relacionadas con el deporte deben ejecutarse de conformidad con los principios de coordinación, cooperación y colaboración interadministrativa. En el caso de Cataluña, los artículos 39 y 40 del Decreto legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del deporte, prevén competencias en materia de deporte para los municipios y las comarcas, como entidades locales supramunicipales éstas últimas, respectivamente.

<sup>119</sup> Esta posición queda avalada por LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 53-54; así como HONTAGAS CARRASCOSA, MESTRE SANCHO y ORTS DELGADO quienes se pronuncian en este sentido en diversos pasajes de su obra y consideran que el deporte puede contribuir al desarrollo rural y paliar las grandes diferencias que mantiene con las zonas urbanas. HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 8-9,

competencias municipales en el deporte se extiende al deporte para todos. En particular, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 25.2 l) LRBRL<sup>120</sup> y 26.1 c) LRBRL<sup>121</sup>, el municipio, teniendo siempre presente la legislación estatal y autonómica aplicable, asume competencias propias y presta servicios en materia deportiva, aunque también puede asumir otras competencias en virtud de delegación. Esta atribución de competencias encuentra soporte constitucional en el artículo 137 CE, que garantiza la autonomía de los Entes locales para la gestión de sus propios intereses, entre los cuales se encuentra el deporte para todos por razones obvias y anteriormente descritas.

Pero, la atribución de competencias en el deporte a favor de las EELL no solamente concierne a los municipios porque, aunque se postulan como la entidad territorial idónea para el correcto desarrollo de competencias en materia deportiva, las Diputaciones Provinciales también pueden desempeñar un rol destacado para la promoción deportiva en el territorio provincial, velando por la prestación integral, eficaz y adecuada en la totalidad de dicho territorio de los servicios de competencia municipal, incluidos los deportivos, mediante la adopción de medidas de coordinación que sean oportunas y formulando medidas de asistencia y cooperación municipal. Por tanto, gracias a su naturaleza de entidades encaminadas a garantizar la solidaridad y el equilibrio intermunicipales, y de la cobertura legal de los artículos 31.2.a) y 36.1 a) y 36. 2 b) LRBRL, su intervención se perfila como un importante apoyo para asegurar el

---

27, 114, 116, 117 y 131. Por su parte, TOSCANO GIL resume extraordinariamente nuestro parecer cuando subraya que la importancia del hecho deportivo en el nivel local basta por sí sola para justificar la atribución a los entes locales de competencias sustantivas y de calidad. TOSCANO GIL, F.: “Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, nº 4, 2004, pág. 199.

<sup>120</sup> Tal y como dispone el artículo 25.2 l) LRBRL: “*El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre*”. En la redacción original de la LRBRL, hasta que entró en vigor la reforma de 31 de diciembre de 2013, este apartado correspondía con el apartado m), y los términos en los que se configuraba eran diferentes, aunque poca trascendencia material ha tenido el cambio de los términos de este apartado. Concretamente, hacía referencia a la competencia municipal sobre actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; y el turismo.

<sup>121</sup> De acuerdo con el artículo 26.1 c) LRBRL: “*En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, en todo caso, los servicios siguientes: ... c) protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público*”.

acceso universal de los ciudadanos a las actividades y prestaciones deportivas que correspondan en su caso<sup>122</sup>.

### III. EL MODELO DEPORTIVO Y LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS.

#### 1. Claves del modelo deportivo español.

La organización del deporte se perfila como la estructura a través de la cual se vertebra el fenómeno deportivo, y es una cuestión esencial que ha sido objeto de continuas variaciones en función de la ideología coyuntural imperante en el Estado. Por este motivo, la estructura deportiva, dependiendo del molde organizativo empleado, denota cuál es la actitud con la que los poderes públicos afrontan los retos desafíos del deporte. Como es lógico, existen varios modos de organizar el deporte y, para nosotros, el elemento más determinante en la organización deportiva, y que se acompaña perfectamente con el modelo estatal, radica en el mayor o menor intervencionismo público en el deporte o, visto desde la otra cara de la moneda, en la mayor o menor autonomía de las entidades deportivas privadas.

Con carácter previo al Estado contemporáneo, el deporte comenzó a adquirir una tímida notoriedad en el marco del Estado liberal, lo cual es totalmente coherente con el liberalismo filosófico, jurídico y económico de la época, cuyas ideas fueron extraídas del pensamiento fisiócrata y moduladas según las conveniencias de la doctrina liberal. Este modelo de Estado se caracterizaba, entre otras muchas cosas, por la abstención plena de los poderes públicos en el ámbito de la sociedad civil, y el deporte, como manifestación social por antonomasia, no era una excepción en este sentido. En consecuencia, el deporte, como fenómeno emanado de la sociedad misma, era completamente autónomo y se disciplinó al margen de la actividad del Estado a través del asociacionismo deportivo que, aunque lo podemos fijar en el siglo XIX, necesitó más tiempo para su desarrollo. Por tanto, es en este momento cuando surgen gran parte

---

<sup>122</sup> D'OCÓN ESPEJO acierta en poner de manifiesto el importante papel de las Diputaciones Provinciales en materia deportiva, aunque dicho papel se circunscribe más bien como soporte a las entidades deportivas públicas desde una perspectiva instrumental de apoyo. D'OCÓN ESPEJO, A. M.: "La exención plena... ob. cit., pág. 255.

de las ideas referentes al autogobierno que aún continúan resonando, aunque de forma diluida y actualizada. Por otra parte, la escasa preocupación del Estado por el deporte en este periodo no solamente casa con su ideología y concepción de la nación y la sociedad, sino que es completamente coherente con el contexto socioeconómico. Así pues, el deporte se circunscribía a ambientes aristocráticos y universitarios, de manera que su relevancia social era reducida y su autofinanciación estaba prácticamente garantizada gracias a la privilegiada posición de las clases sociales que lo practicaban. La masa mayoritaria de la población, el proletariado, no podía preocuparse de necesidades propias de un bienestar cualitativo cuando ni siquiera tenía garantizadas las necesidades más vitales. En consecuencia, debido a esta configuración, se produjeron numerosos desequilibrios sociales y económicos que requirieron de un cambio de paradigma para su solución, como veremos más adelante<sup>123</sup>.

El apunte de la organización deportiva en el marco del Estado liberal no es una cuestión caprichosa ni meramente anecdótica, ya que el contexto que nos ofrece es muy importante, tanto por su situación a modo de centro de expansión del deporte y su organización como por ser el momento en el que se puede ubicar la semilla de la teoría de la independencia absoluta del deporte que rechaza las intervenciones de todo aquello ajeno a dicho cosmos<sup>124</sup>. Además, hay que tener presente que las características del Estado liberal enfocadas hacia el deporte nos proporcionan la mitad de las razones por las que nuestro arquetipo deportivo se configura en un determinado sentido, pues su conformación resulta de la convergencia entre un modelo liberal, caracterizado por el completo inhibicionismo de los poderes públicos en favor de una autonomía absoluta de las entidades deportivas privadas; y los moldes de Estado distinguidos por un casi absoluto intervencionismo de todos los elementos de la vida social, incluido el deporte. En consecuencia, la otra mitad de las razones por las cuales se constituye nuestra organización deportiva en un determinado sentido la extraemos del modelo deportivo adoptado en este último arquetipo de Estado, donde el deporte se articula de arriba hacia abajo, esto es, desde la esfera pública hacia la sociedad.

---

<sup>123</sup> Para una visión más completa del deporte en el marco del Estado liberal, véase el magnífico trabajo CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 162-175 y 221-222.

<sup>124</sup> *Ibidem*, págs. 162-168.



Existen varios modelos donde el Estado acapara descomedidamente la organización del deporte, como es el caso del Estado comunista<sup>125</sup>. No obstante, en España también sufrimos un periodo de intervencionismo y politización del deporte desmedido, pero debido a la dictadura franquista. Durante esta oscura etapa de nuestro país, el deporte fue sometido a una indiscutible *paraestatalización*, que se desarticuló con la llegada de la democracia y la constitucionalización del deporte. Sin embargo, el tiempo que duró esta situación, sumado a una reducida tradición asociativa en comparación con otros países como Gran Bretaña y Alemania, generó una indiscutible asfixia de un apocado pero incipiente asociacionismo deportivo español, que quedó tristemente caricaturizado y desfasado debido al control ejercido por el movimiento nacional. En este sentido, las federaciones deportivas quedaban privadas de toda autonomía con la aprobación en 1945 de los Estatutos de la Delegación Nacional de Educación Física y Deportes. Concretamente, si se atiende a lo dispuesto en su artículo 40, podemos observar que se les calificó como órganos técnicos y administrativos dependientes y bajo la dirección de la Delegación Nacional de Educación física y Deportes<sup>126</sup>.

Pese a este lúgubre periodo que truncó el naciente asociacionismo deportivo español, como acabamos de adelantar, conseguimos revertir la situación gracias a la llegada de la democracia, cuyo hito más reseñable, también para el deporte, se escenifica en nuestro texto constitucional. Así pues, nuestro modelo de Estado corresponde al denominado Estado del bienestar, por lo que, atendiendo a los principios *postdesarrollistas* que se desprenden de este modelo de nación, los poderes públicos deben procurar la creación de las condiciones mínimas para que el bienestar de los ciudadanos se vea satisfecho, circunstancia que afecta al deporte directamente porque se reconoce que determinadas modalidades contribuyen al logro de dicho bienestar y al avance de la sociedad, habida cuenta de los plurales beneficios que reporta a los ciudadanos, representados en una mejora de la salud, la educación, la igualdad y la integración y cohesión social<sup>127</sup>. De hecho, cuando se constata la transmisión de dichos

---

<sup>125</sup> Sobre el Estado comunista en relación con el deporte, *ibíd.*, págs. 175-183.

<sup>126</sup> A fin de profundizar en la organización deportiva en este periodo, *vide* GONZÁLEZ GRIMALDO, M. C.: *El ordenamiento jurídico del deporte*, Civitas, Madrid, 1974.

<sup>127</sup> Para un análisis de los modelos deportivos contemporáneos en Europa y en Latinoamérica, véase, respectivamente, PALOMAR OLMEDA, A.: “Modelos deportivos europeos”, en BERMEJO VERA, J.;

valores positivos, es cuando puede afirmarse la presencia de un interés general que es necesario tutelar por parte de los poderes públicos.

De esta forma, aunque el Estado puede intervenir en la organización deportiva por diversos motivos, como puede ser la ordenación de una actividad económica o cuando concierna a la representación internacional en competiciones deportivas internacionales, lo cierto es que la interferencia de los poderes públicos con base en la preservación del interés general en el deporte cobra todo su sentido<sup>128</sup>. Dicha intervención pública se encuentra debidamente influenciada por el reparto competencial, de forma que nos remitimos al contenido del anterior epígrafe. Simplemente, reiteramos que el alumbramiento de un Estado descentralizado territorial y funcionalmente ha traído consigo importantes consecuencias a nivel global, pero también en lo que al deporte concierne. Por ello, la intervención de las entidades públicas en el deporte se da en el marco de la Administración institucional, así como en los tres niveles territoriales correspondientes, esto es, el Estado, CCAA y EELL; y se concreta mediante la legislación deportiva.

---

GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, págs. 239-295; y GAMERO CASADO, E.: “Modelos deportivos en Latinoamérica... ob. cit., págs. 91-239.

<sup>128</sup> Nuestro modelo deportivo también se ha visto influenciado por la regulación procedente de la Unión Europea, aunque no siempre fue igual. El primer hito reseñable lo situamos en la STCE, de 12 de diciembre de 1974, asunto G36/74, Walrabe contra UCI. A partir de este momento, el deporte deja de ser algo ajeno a la Unión Europea y se comienza a aceptar su regulación por el Derecho comunitario, pero solamente en lo que respecta a su dimensión económica. El siguiente evento destacado en esta dirección se produjo con la STJUE, de 15 de diciembre de 1995, más conocida como el “*Caso Bosman*”. En esta Resolución se analizan las confrontaciones que produce la normativa deportiva en relación con las libertades esenciales del mercado único, especialmente en relación con la libertad de circulación de los trabajadores. Posteriormente, en el Proyecto de Constitución Europea se previó una competencia en el marco de la dimensión europea del deporte, pero solamente desde perspectiva de apoyo, complemento y coordinación, e imposibilitada para armonizar legislaciones. Finalmente, con el Tratado de Lisboa, el antiguo 149 del TCE se convierte en el 165 del TFUE. En el párrafo segundo del apartado primero de este artículo se establece un mandato dirigido a la Unión Europea para que contribuya al fomento de los aspectos europeos del deporte, teniendo en cuenta sus características específicas, sus estructuras basadas en el voluntariado y su función social y educativa. Para ello, conforme dispone el apartado segundo de este artículo debe tomar acciones encaminadas a desarrollar la dimensión europea del deporte, promoviendo la equidad y la apertura en las competiciones deportivas y la cooperación entre los organismos responsables del deporte, y protegiendo la integridad física y moral de los deportistas, especialmente la de los más jóvenes. Además, de acuerdo con el apartado tercero, se establece una obligación para sí misma y para los Estados miembros de favorecimiento de la cooperación con terceros países y con las organizaciones internacionales competentes en materia de educación y de deporte y, en particular, con el Consejo de Europa. En el apartado cuarto de este artículo se prevén la adopción de medidas de fomento para realizar los objetivos que se detallan en este artículo, entre los que se encuentra el deporte, pero, eso sí, con exclusión de toda armonización normativa.

Ahora bien, aunque la intervención de los poderes públicos, siempre desde el prisma que ofrece el principio de subsidiariedad, es una realidad positiva y necesaria, lo cierto es que deporte, como fenómeno social, se vertebra con autonomía relativa por su especificidad a partir de la sociedad civil, esto es, desde el asociacionismo deportivo<sup>129</sup>. Este modelo híbrido, resultado de la llegada del *postwelfarismo*, se posiciona en un punto intermedio entre los extremos inhibicionistas e intervencionistas, y aspira a corregir los desequilibrios de ambos modelos. La corresponsabilidad entre lo público y lo privado es garantía de equilibrio, un balance y un contrapeso que nivela las posibles degradaciones de uno y otro lado. Por esta razón, acorde con el mandato de fomento que se recoge en el artículo 43.3 CE, los poderes públicos se inmiscuyen en el deporte comedidamente desde una un prisma tuitivo, garantista y con la pretensión principal de velar por el interés general. En otras palabras, el principio de subsidiariedad exige que la intervención de los poderes públicos se realice de forma mesurada, cuando sea necesaria, y cuando el asociacionismo deportivo no pueda colmar las necesidades de los ciudadanos satisfactoriamente. Obviamente, la plena estatalización del deporte no casa con una actividad que se genera desde la misma sociedad, de ahí que el papel protagonista y directivo del asociacionismo deportivo no se discuta. Pero ello no impide que dicho papel quede atemperado por la intervención mesurada de los poderes públicos, motivada por la concepción garantista del bienestar que tiene el Estado y su posicionamiento como contrapeso necesario para resolver algunas de las disfuncionalidades producidas por la *autoregulación* absoluta<sup>130</sup>.

---

<sup>129</sup> Para un conocimiento más extenso del peculiar asociacionismo deportivo, nos remitimos, por ejemplo, a las siguientes obras. ESPARTERO CASADO, J.: *Deporte, asociacionismo deportivo y derecho de asociación: las federaciones deportivas*, Universidad de León, León, 2000; este mismo autor en: “La afectación a la libertad negativa... ob. cit., págs. 335-354; BERMEJO VERA, J.: *Constitución y Deporte...* ob. cit.; y FUERTES LÓPEZ, M.: *Asociaciones y sociedades deportivas*, Marcial Pons, 1992.

<sup>130</sup> La necesidad de un modelo de corresponsabilidad entre la esfera pública y la privada en el deporte se ha venido sosteniendo a nivel europeo de forma unívoca. En este sentido, resulta muy ilustrativo como la Carta Europea del Deporte para todos de 1975 ya puso de manifiesto en sus artículos 2 y 4 esa relación público-privada en el deporte. La misma estela sigue la Carta Europea del Deporte de 1992 en su artículo 3. *Vide* CONSEJO DE EUROPA: *Carta Europea del Deporte para todos*, Primera Conferencia de Ministros Europeos responsables del deporte, Bruselas, 1975; y CONSEJO DE EUROPA: *Carta Europea del Deporte...* ob. cit., pág. 9. En el marco interno, esta postura ha sido adoptada desde hace mucho tiempo, tal y como se desprende del modelo deportivo que recoge nuestra LD. En relación con un estudio de nuestro prototipo deportivo, véase, entre otros muchos, BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España... ob. cit., págs. 24-69; y AGIRREAZKUENAGA, I.: *Intervención pública en el deporte...* ob. cit.

El modelo deportivo en España presenta una figurada estructura piramidal que se articula desde abajo hacia arriba, desde la sociedad hacia el Estado, desde la base hasta la élite, constituyendo su base la parte más importante de la pirámide, esto es, el deporte para todos y la colectividad. Por este motivo, la sociedad se erige como el centro neurálgico del deporte y se ordena a través de las distintas entidades deportivas privadas. Entre éstas destacan especialmente las federaciones deportivas porque se postulan como el engranaje indispensable y principal que hace funcionar toda la maquinaria de la organización deportiva, y se califican como entidades asociativas de segundo grado en la medida que están conformadas por otras entidades. Su posición estratégica queda fijada debido a las funciones públicas que llevan a cabo por delegación (art. 30.2 LD), circunstancia que atribuye el carácter de *publicado* a nuestro modelo deportivo, si bien esta responsabilidad queda teóricamente compensada por el monopolio que ostentan en materia de deporte federado (art. 34.1 LD)<sup>131</sup>.

En realidad, todas las características propias que presenta nuestro modelo deportivo responden a la necesidad de adecuarse a las particularidades propias que hacen del deporte una realidad singular y plural, esto es, su archiconocida especificidad. De hecho, estas peculiares circunstancias se manifiestan en casi todos los aspectos del deporte, incluso en su propio y genérico sustantivo, de ahí que la especificidad del deporte haya sido reconocida sin ambages por los distintos países e incluso por la Unión

---

<sup>131</sup> En su día, con la derogada Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura Física y del Deporte; la delegación de competencias pública a las federaciones deportivas suscitó un debate sobre su verdadera naturaleza jurídica, siendo finalmente resuelto por el Tribunal Constitucional, considerándolas asociaciones privadas de configuración legal. *Vid.* STC 67/1985, de 24 de mayo (ECLI:ES:TC:1985:67). Esta solución queda plasmada en el artículo 30.2 LD, así como en su preámbulo de la siguiente forma: “*La Ley presta, asimismo, una atención específica a las Federaciones deportivas españolas y a las Ligas profesionales como formas asociativas de segundo grado. Por primera vez se reconoce en la legislación la naturaleza jurídico-privada de las Federaciones, al tiempo que se les atribuyen funciones públicas de carácter administrativo. Es en esta última dimensión en la que se sustentan las diferentes reglas de tutela y control que la Administración del Estado puede ejercer sobre las Federaciones y que la Ley, cautelarmente, ha establecido con un absoluto y exquisito respeto de los principios de autoorganización que resultan compatibles con la vigilancia y protección de los intereses públicos en presencia*”. Para una revisión de este debate y un estudio más profundo sobre el régimen jurídico de las federaciones deportivas, recomendamos la lectura de las siguientes obras, por ejemplo: BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte... ob. cit., págs. 20-30; CAMPS POVILL, A.: *Las Federaciones Deportivas. Régimen jurídico*, Civitas, Madrid, 1996; CAMPS POVILL, A.: “El modelo federado... ob. cit., págs. 237-308; y DESCALZO GONZÁLEZ, A.: “El modelo publicado de organización federativa... ob. cit., págs. 309-333, así como este mismo autor en: *Derecho público de las federaciones deportivas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

Europea<sup>132</sup>. En particular, la especificidad del deporte cobra una especial relevancia en relación con la organización del deporte, sugiriendo un trato singularizado para las entidades deportivas privadas que se proyecta sobre el grado de autonomía que debe tener el asociacionismo deportivo respecto a los poderes públicos. Este grado de autonomía, pese a que pueda argumentarse en su contra, debe perfilarse con un carácter relativo, de ahí que tengamos la regulación que tenemos y la estructura organizativa del deporte mixta<sup>133</sup>.

Pero, con independencia del estrecho vínculo existente entre la autonomía de las entidades deportivas privadas y la especificidad del deporte, conviene delimitar este término. La especificidad del deporte está íntimamente ligada con su función social y debe entenderse como un elemento nuclear de la realidad deportiva capaz de justificar tratamientos particularizados, pero que también presenta límites concretos e insuperables<sup>134</sup>. Todo ello contribuye a una visión realista del deporte y a la recepción de un modelo deportivo equilibrado basado en la corresponsabilidad entre el sector deportivo privado y el público. Para nosotros, la especificidad del deporte presenta un contenido propio y de atención necesaria, pero que, en términos valorativos, es equidistante. Sin embargo, dicha especificidad puede interpretarse interesadamente con una perspectiva simplista y sesgada para fundamentar, escudándose en la falta de claridad de sus límites, un cambio de modelo deportivo hacia postulados neoliberales que pretenden una autonomía absoluta del sector privado del deporte, rechazando toda interferencia ajena al mismo. Esta interpretación trasnochada de las circunstancias especiales que hacen del deporte una realidad *sui generis* fue bautizada por CAZORLA

---

<sup>132</sup> La especificidad del deporte ha sido reconocida por nuestro legislador al proveer nuestro concreto modelo deportivo, así como por la Unión Europea. En el apartado 71 de la anteriormente citada Sentencia sobre el *caso Bosman* ya se afirmó el respeto por la autonomía deportiva y la especificidad del deporte. Posteriormente, también se ha hecho referencia a ello de forma que queda pacíficamente interiorizado. *Vide, verbigratia*, COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte...* ob. cit., págs. 14-15; y PARLAMENTO EUROPEO: *La Dimensión Europea en el Deporte...* ob. cit., pág. 11.

<sup>133</sup> Como defensor de la autonomía relativa de las entidades privadas deportivas en sus múltiples manifestaciones, es de obligada referencia CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 224-226 y 250-260.

<sup>134</sup> La conexión entre la función social del deporte y su especificidad ha sido puesta de manifiesto por PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición” ... ob. cit., págs. 44-48.

PRIETO como “*corporativismo deportivo*” o “*complejo de isla del deporte*”<sup>135</sup>. No obstante, no estamos seguros de la intencionalidad de esta interpretación distópica, de forma que resulta harto complicado confirmar si dicha exégesis es fruto de un error involuntario o si, por el contrario, es consecuencia de manipulaciones interesadas que buscan entorpecer regulaciones heterónomas legitimadas por el principio democrático con la única finalidad de imponer reglas autónomas, propias y articuladas sobre el vínculo del consentimiento.

Sea como fuere, la conocida paradoja de la especificidad del deporte está servida. PALOMAR OLMEDA acierta cuando pone de manifiesto que, quienes más intentan abogar por la especificidad del deporte son los estratos más alejados del mismo por su mercantilización y, por tanto, más distantes de los valores que motivan el reconocimiento de la especificidad del deporte. En cambio, el deporte popular, que es aquél que queda amparado en mayor medida por la especificidad del deporte, presenta menos tensiones. Este contrasentido afecta de lleno a las federaciones deportivas porque, aunque su actividad monopolística encuentra justificación de forma apriorística en la función social del deporte que canalizan y en el denominado efecto espejo que produce el deporte de elite sobre la sociedad en general, lo cierto es que nos surgen dudas sobre la capacidad real de las federaciones deportivas para potenciar el deporte popular. Es innegable que las federaciones deportivas están acercándose cada vez más al deporte de élite, por lo que, sin tener en cuenta el presunto efecto contagio, parece que la entidad sobre la que recae el mayor peso organizativo del deporte federado se aleja de las concepciones deportivas que están íntimamente vinculadas al interés general para aproximarse a aquellas que se aproximan más al dinero. Actualmente, el deporte para todos no se canaliza exclusivamente a través de las federaciones deportivas, sino que la ciudadanía practica deporte por su cuenta o acudiendo a otras estructuras que no desentonan con una especificidad del deporte adecuadamente entendida. Por este motivo, el Estado no debe abandonar jamás su posición garantista para el deporte que debe tener la consideración de interés general<sup>136</sup>.

---

<sup>135</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., págs. 77-78 y 245-247. El profesor BERMEJO VERA también se hace eco de esta cuestión empleando la misma denominación. BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte...” ob. cit., págs. 10-13.

<sup>136</sup> El profesor PALOMAR OLMEDA, criticando a aquellos que defienden una reducción del contenido jurídico en el deporte, ha abordado con gran maestría su especificidad, identificando la necesidad de intervención pública y la distorsión constante a la que es sometida su contenido por parte del deporte de

En síntesis, como hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, los postulados liberales han dejado una gran impronta en el sistema deportivo, reflejándose en la relevancia del tejido asociativo y en su capacidad de autogobierno relativa, aunque ello no ha obstaculizado la intervención subsidiaria de los poderes públicos en el deporte. Por consiguiente, la existencia de una pluralidad de agentes con relevancia en la organización deportiva es una circunstancia positiva e inexcusable, pero que demanda la colaboración activa y leal de todos ellos, tanto las entidades deportivas públicas como las privadas, o sea, tanto del sector público como privado<sup>137</sup>.

## **2. Las entidades deportivas sin fines lucrativos.**

Los sujetos que intervienen directa o indirectamente en el deporte son muchos y con finalidades y naturalezas muy diversas, por lo que su estudio tipológico nos proporcionaría una perfecta panorámica sobre los agentes del deporte. Sin embargo, aunque no hubiera sido nada descabellado detenernos en todos y cada uno de ellos, el objeto de nuestra investigación, esto es, el código que rige con firmeza nuestros pasos, se circunscribe exclusivamente a las entidades deportivas sin fines lucrativos, de forma que nos ceñiremos al estudio sustantivo de las mismas.

Este enfoque nos lleva a descartar de nuestro análisis a otros sujetos que desarrollan actividades deportivas con carácter accesorio en relación con su objeto

---

élite, y que trae como causa la ausencia de un conjunto organizado de normas y de sistemas deportivos en nuestro entorno. En definitiva, como hemos afirmado, esa deformación continua esconde la perpetua pugna entre los extremos más liberales y los más intervencionistas. Véase PALOMAR OLMEDA, A.: "Estudio preliminar de la segunda edición" ... ob. cit., págs. 44-50.

<sup>137</sup> Para el buen funcionamiento del deporte se ha venido exigiendo desde hace mucho tiempo esa colaboración entre todos los agentes que componen la organización del deporte. En este sentido, puede verse como en el artículo 3 de la Carta Europea del deporte se resaltó la función complementaria de los poderes públicos respecto a las demás organizaciones deportivas. CONSEJO DE EUROPA: *Carta Europea del Deporte...* ob. cit. pág. 9. Nuestra LD también dedicó esfuerzos en esta dirección demandando una colaboración responsable en su artículo 1.4 y configurando la Asamblea General del Deporte (Título XII, art. 86). Sin embargo, ello no ha sido suficiente, de forma que en el Anteproyecto de LD se han dedicado mayores atenciones a esta cuestión en los artículos 15 a 18 del Capítulo II ("*De las relaciones interadministrativas*"), Título I ("*De la organización administrativa del deporte*"). Resulta imprescindible citar la Conferencia Sectorial de Deporte a tal efecto. Entre los autores críticos con nuestra LD por sus deficiencias en relación con las relaciones de colaboración, coordinación y cooperación entre los diversos agentes del deporte, destacamos la siguiente aportación del PALOMAR OLMEDA por su claridad: PALOMAR OLMEDA, A.: "Hacia una transformación del papel del Estado... ob. cit., págs. 42-98.

principal, como es el caso de los fabricantes de material deportivo (art. 18 LD); pero también a determinados agentes deportivos que, si bien tienen una relevancia notoria en el desarrollo del deporte, realmente no corresponden con los sujetos cuya fiscalidad pretendemos estudiar. Y es que las entidades deportivas sin fines lucrativos solamente representan un determinado, pero importante, grupo o porcentaje de los sujetos o agentes que desarrollan el deporte. Entre estos agentes, distinguimos respectivamente, tomando como criterio esencial de diferenciación su condición de personas jurídicas o físicas, entre las entidades deportivas y los deportistas, ya sean estos últimos profesionales o amateurs. En este sentido, por razones obvias, no analizaremos los aspectos sustantivos de los deportistas, y mucho menos de su fiscalidad, puesto que nuestro examen, repetimos, se circunscribe a las entidades deportivas sin fines lucrativos. Estas entidades son solamente una parte de todas las entidades deportivas, por lo que cabe distinguir entre las entidades deportivas que tienen ánimo de lucro, como es el caso de las SAD; de aquellas que no, o sea, las entidades deportivas sin fines lucrativos. Las SAD, como entidades cuyo funcionamiento es puramente mercantil y su ánimo de lucro indiscutible, quedan fuera de nuestra investigación<sup>138</sup>.

No obstante, la acotación del objeto de estudio que acabamos de realizar es parcial, pues bajo la genérica denominación “*entidades deportivas sin fines lucrativos*” se cobijan una gran variedad de entidades que tienen características heterogéneas, incluso hasta tienen naturalezas jurídicas divergentes. Por consiguiente, si bien debemos ser rigurosos en lo que respecta a la delimitación de estas entidades, ya que ello nos revela los concretos sujetos a los que se aplican los regímenes tributarios del IS objeto de análisis en esta obra, lo cierto es que, en lo que respecta a las características y problemáticas de estas entidades, nuestra investigación debe ceñirse de forma sintética a aquellos aspectos que proyecten su relevancia en los regímenes tributarios que vamos a analizar. En síntesis, el estudio de las cuestiones de índole sustantiva de las entidades

---

<sup>138</sup> Tal y como se deduce de la detallada regulación contenida en los artículos 19 a 28 LD y su desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, las SAD son los clubes deportivos más complejos en lo que respecta a su organización y funcionamiento. En particular, adoptan esta concreta forma societaria los clubes o sus equipos profesionales que participan en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, quedando sujetas a la legislación mercantil como sociedades anónimas que son, aunque también quedan sometidas a las particularidades contenidas en la LD y sus disposiciones de desarrollo. En la LD, existen una serie de previsiones específicas que tienden a salvaguardar su sostenibilidad económica y a proteger a la competición. Por motivos evidentes, no vamos a abordar estas particularidades.



deportivas sin fines lucrativos debe ser sucinto y siempre que repercutan en la fiscalidad de estas entidades.

Por este motivo, advertimos al lector que nuestro examen en este Capítulo preliminar es lacónico y meramente descriptivo porque consideramos que es más apropiado profundizar, si procede, en las características o problemáticas de índole sustantiva de las entidades deportivas sin fines lucrativos en los Capítulos siguientes, en la medida que tengan trascendencia en el análisis de su régimen tributario en el IS. De este modo, evitamos reiteraciones innecesarias y el planteamiento de determinados aspectos y debates que poco o nada tienen que ver con el tratamiento fiscal aplicable a estas entidades en el IS.

Realizadas todas las anteriores observaciones, comenzamos con la identificación de las entidades sin fines lucrativos. Para ello, antes que nada, debemos partir del hecho indiscutible que, aun cuando el peso de la gestión del deporte recae sobre la sociedad civil, o sea, sobre el asociacionismo deportivo, ello no obstaculiza la plenamente aceptada intervención de los poderes públicos en términos de subsidiariedad. Esta afirmación resume a la perfección la hibridación de nuestro modelo deportivo y, como no podía ser de otra manera, se proyecta sobre las entidades deportivas encaminadas a desarrollar el deporte. Por ello, en definitiva, como consecuencia de dicha simbiosis generada desde la propia idiosincrasia del deporte, identificamos a los efectos de nuestro estudio tanto entidades deportivas públicas como entidades deportivas privadas, aunque en su normativa sustantiva no quedan denominadas como tal. Su principal diferencia estriba en su naturaleza jurídica y en la misión que tienen encomendada cada uno de estos dos grupos. Mientras la naturaleza jurídica de todo el asociacionismo deportivo es privada y se liga a la sociedad civil, la naturaleza jurídica de las estructuras de las que se sirven los poderes públicos para el fomento y desarrollo deportivo es esencialmente pública, salvando, claro está, los casos de fundaciones públicas, etc. Respecto a la misión que tiene cada uno de los mismos, queda claro que, aunque todos deben procurar el desarrollo sostenible del deporte y la realización de su interés general, lo cierto es que la posición de los poderes públicos se ubica con mayor intensidad como garante del interés general en el deporte, postura que se confirma por el imperante principio de subsidiariedad.

Vamos a comenzar con la enumeración de las entidades deportivas públicas sin fines lucrativos, nomenclatura que empleamos, aunque no viene reconocida por ninguna norma, para referirnos a la Administración territorial e institucional a través de la que los poderes públicos tratan de cumplir con su cometido en el deporte. Simplemente, agrupamos aquellas entidades y estructuras de naturaleza jurídico-pública bajo la denominación de entidades deportivas públicas con la única finalidad de ordenarlas en una genérica categoría que haga el estudio de su tributación en el IS más metódico. Para conformar esta categoría, debemos tener en cuenta la descentralización territorial y funcional existente en el Estado español, así como el específico reparto competencial. En todos los niveles territoriales podemos encontrar, habilitados por una atribución expresa de competencias, entidades u órganos administrativos que intervienen en el deporte.

En el marco estatal, atendiendo al artículo 7.1 LD, encontramos que la actuación de la Administración del Estado en el ámbito del deporte corresponde y es ejercida directa y principalmente por el CSD, salvo los supuestos de delegación previstos en LD. El CSD, de acuerdo con el artículo 7.2 LD y el artículo 1 del Real Decreto 460/2015, de 5 de junio, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo Superior de Deportes, es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Educación y Ciencia, aunque, reglamentariamente, el Gobierno puede modificar esta adscripción. Para llevar a cabo la actuación de la Administración del Estado en el ámbito deportivo, el artículo 8 LD y el artículo 3 del Real Decreto 460/2015, de 5 de junio, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo Superior de Deportes, otorgan al CSD amplias competencias en materia deportiva. Además del CSD, también encontramos otros órganos que encajan en el catálogo de entidades deportivas públicas, tales como la Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte o el Consejo Superior del Deporte Militar de España.

Abordando el escenario autonómico, antes que nada, hemos de tener presente que, habida cuenta de la configuración del reparto competencial en el deporte anteriormente estudiada, las CCAA gozan de una posición privilegiada para el desarrollo de la actividad pública en el deporte. Así pues, la actuación de las CCAA en el marco del deporte se lleva a cabo a través de la estructura administrativa existente, la cual se asemeja bastante a la configurada en el seno de la Administración central. Por

tanto, comúnmente, las funciones de promoción, desarrollo y fomento del deporte se asignan a los departamentos o consejerías de cultura de los distintos gobiernos autonómicos en los que existe una unidad administrativa responsable del ejercicio de estas funciones que, en la mayoría de los casos, cuenta con rango de dirección general o secretaría general.

Además, del mismo modo que ocurre en el plano estatal, y con la misma finalidad de descentralizar la competencia administrativa autonómica, en las CCAA también se crean entidades de derecho público de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado que, sujetas a la normativa por la que se rigen este tipo de entes, se perfilan como órganos específicos encargados de ejecutar la política en materia deportiva. Estos órganos se adscriben a la Consejería o Departamento que ostenta la titularidad de las competencias en materia deportiva y toman diversas denominaciones, tales como Institutos o Consejos, que no afectan, claro está, a su naturaleza. De este modo, la creación de estas entidades permite a las administraciones autonómicas acometer sus funciones gestoras en la materia deportiva de forma ágil y operativa; pues su carácter dinámico, variable y no previsible hace más sencilla la difícil labor de fomentar el deporte. En este sentido, recordamos que la tarea de fomento deportivo se entiende en un sentido amplio, abarcando una gran variedad de actuaciones; y que, además, las múltiples facetas del deporte dificultan aún más este cometido.

En el marco local, tal y como hemos visto *ut supra*, la prestación de los servicios públicos relacionados con el deporte está legitimada en este nivel, existiendo varios modos de prestarlos, ya sea por la vía de la gestión directa o de la gestión la indirecta (art. 85.2 LRBRL). No obstante, pese a estas opciones, solamente nos interesamos por aquellos supuestos propios de la gestión directa en los que entidades públicas sin fines lucrativos prestan servicios deportivos en el ámbito municipal, mereciendo por ello, a los efectos de nuestra investigación, la condición artificial de entidades deportivas públicas sin fines lucrativos que hemos abrazado.

Para su correcta identificación, debemos partir de la base que los servicios deportivos públicos se prestan fundamentalmente en el seno del municipio por ser la entidad territorial más idónea para ejercer competencias en materia deportiva a causa de su proximidad con el ciudadano. No obstante, ello no elimina el potencial que atesoran

las Diputaciones Provinciales para llevar a cabo actuaciones en materia deportiva, gracias a su enfoque para garantizar la solidaridad y el equilibrio intermunicipal. Por consiguiente, podemos denominar entidades deportivas públicas en el ámbito local a los propios órganos administrativos del municipio dependientes de la Concejalía que proceda en su caso, así como a las entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado, es decir, a los organismos autónomos locales, que reciben comúnmente la denominación de patronatos o institutos municipales o provinciales de deportes.

Para finalizar con este análisis somero de las entidades deportivas públicas sin fines lucrativos, debemos hacer una referencia a los consorcios administrativos que, aunque son objeto de estudio pormenorizado en el siguiente Capítulo de esta tesis, su condición de Administración institucional nos permite incardinarlos en la categoría que estamos comentando. Hacemos referencia en este momento a los consorcios, y no en relación con los distintos niveles territoriales en los que se desarrolla el deporte, porque se trata de entidades que se conforman por varios sujetos públicos y/o privados, sin perjuicio que su adscripción recaiga siempre sobre una entidad o una Administración pública. Precisamente, su configuración plural es uno de los caracteres que puede ayudar a una prestación de servicios deportivos eficiente e integral, minimizando el impacto que produce la transversalidad y la supraterritorialidad de la que el deporte hace gala.

Acometiendo la enumeración de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos, antes de nada, es preciso poner de relieve que, aun sabiendo que las distintas leyes del deporte autonómicas poseen una relevancia superlativa en la concreción de estas entidades, para confirmarlo no hace falta más que atender al reparto de materias que contiene la CE, creemos que lo más oportuno es tomar como base la LD, puesto que puede decirse que todas las leyes del deporte autonómicas encuentran en ella su fuente de inspiración, presentando, en consecuencia, un contenido bastante homogéneo.

No obstante, debemos tener en cuenta que la LD no contempla las fundaciones deportivas, aunque ello no es óbice para que las consideremos entidades deportivas privadas sin fines lucrativos y estudiemos su régimen tributario aplicable en el IS, máxime cuando las grandes SAD existentes en nuestro país las constituyen con diversas

finalidades. Las fundaciones se encuentran reguladas sustantivamente, por razones de especialidad, en la LF, si son de competencia estatal. En ese caso, realizan sus actividades principalmente en el ámbito de más de una Comunidad Autónoma o en todo el territorio nacional y, en consecuencia, son tuteladas por parte de la AGE a través de los Protectorados y el Registro de Fundaciones de competencia estatal (art 34 y ss. LF). Si son de competencia autonómica, la actividad de las fundaciones se circunscribe al territorio de una Comunidad Autónoma y están reguladas en sus correspondientes LF autonómicas, siempre que, por descontado, hayan sido aprobadas. En el artículo 2.1 LF las fundaciones se definen como: *“organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”*. La cuestión relativa a la debida precisión de los fines de interés general es un tema con una relevancia supina en la fiscalidad de las entidades deportivas sin fines lucrativos, por lo que será analizado en los Capítulos referentes a sus regímenes tributarios. No obstante, adelantamos que el artículo 3.1 LF nos detalla de forma abierta, a título ejemplificativo, los fines de interés general, entre los que se encuentra expresamente el deporte.

Salvada la particularidad de las fundaciones deportivas, encontramos las siguientes entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en la LD, las cuales conforman el llamado asociacionismo deportivo, y se encuentran normativamente replicadas en la mayoría de las leyes del deporte de las CCAA<sup>139</sup>. Resulta especialmente sistemático el artículo 12.1 LD que clasifica a las asociaciones deportivas en clubes, agrupaciones de clubes de ámbito estatal, entes de promoción deportiva de ámbito estatal, ligas Profesionales y federaciones deportivas españolas; pero no hace referencia al Comité Olímpico Español ni al Comité Paralímpico Español. No obstante, habida cuenta de su naturaleza asociativa, el desarrollo de funciones deportivas y su regulación en la LD, debemos incluirlos en la categoría de entidades deportivas privadas sin fines lucrativos. Comenzamos con el conciso estudio de estas entidades:

---

<sup>139</sup> DE LA IGLESIA PRADOS define a las asociaciones deportivas como *“aquellas entidades de base asociativa que tienen por objeto esencial la autoorganización, el fomento y el apoyo o práctica directa de actividades físico-deportivas y que suponen, en principio, una vinculación estable de personas, físicas o jurídicas, o de ambas para la realización de un objeto o fin común: el deporte, estando sometidas al régimen especial previsto para las mismas en la Ley del Deporte correspondiente”*. DE LA IGLESIA PRADOS, E.: *“Derecho deportivo y Derecho de asociación”*, en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005* (Directores Ignacio Jiménez Soto y Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 436.

- Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español (arts. 48 y 49 LD). Son asociaciones sin fines lucrativos y tienen personalidad jurídica propia, consistiendo su objeto en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos, aunque en el caso del Comité Paralímpico español sus funciones se relacionan exclusivamente con los deportistas que tienen discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales. A diferencia de otras entidades deportivas privadas sin fines lucrativos, ambos son declarados de utilidad pública *ope legis* en atención a su objeto, lo que no es algo baladí, pues la declaración de utilidad pública tiene unos efectos en el régimen fiscal aplicable en el IS muy relevantes, tal y como veremos en los siguientes Capítulos de la tesis<sup>140</sup>.

- Federaciones deportivas españolas y federaciones deportivas autonómicas integradas en una federación deportiva estatal<sup>141</sup>. La regulación de las federaciones deportivas españolas la encontramos en los artículos 30 a 40 LD y, como desarrollo reglamentario, en el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. Se definen en el artículo 30.1 LF, así como en el artículo 1.1 del Real Decreto que acabamos de citar, como entidades privadas, con personalidad jurídica propia y cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado en el desarrollo de las competencias que le son propias. Se integran por federaciones deportivas de ámbito autonómico, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, ligas profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte. El artículo 44.1 LD las declara automáticamente de utilidad pública, sin necesidad de solicitud alguna, lo que repercute directamente en el régimen fiscal

---

<sup>140</sup> Pese a ostentar personalidad jurídica diferenciada, la conexión entre el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español es muy estrecha. Tanto es así, que hasta en el propio artículo 48.7 LD se advierte que a ambos se les aplica el mismo régimen tributario. Este mandato normativo podría traer problemas en relación con una reforma tributaria que cambiara el régimen fiscal de uno y del otro si no se acompasa. Por ello, si el legislador decide operar un cambio de tributación para alguno de los dos, aunque entendemos que no es necesario ni justificado, debería acometer tanto la reforma de la norma tributaria como este precepto de la LD.

<sup>141</sup> Advertimos al lector que solamente pondremos de relieve algunas notas fundamentales de las federaciones deportivas tomando como base la LD, puesto que es la ley que hemos elegido para la sistematización de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos, habida cuenta de que todas las leyes del deporte autonómicas presentan un contenido bastante similar a la ley estatal. Además, tampoco hay que olvidar que hemos expuesto una gran parte de los genéricos elementos fundamentales de las federaciones deportivas cuando comentábamos el modelo deportivo español unas páginas atrás.

aplicable en el IS, del mismo modo que ocurre con el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Todas las federaciones deben estar inscritas en el Registro de Asociaciones Deportivas, y solamente puede existir una federación por cada modalidad deportiva, salvo las polideportivas para personas con minusvalías físicas, psíquicas, sensoriales y mixtas (art. 34.1 LD). Como ya hemos sostenido anteriormente, la existencia de esta restricción constituye la protección monopolística que proporciona nuestro modelo “*publicado*” a las federaciones deportivas, en relación con la gestión del deporte federado, como “*contraprestación*” a la encomienda que efectúa el legislador para que las mismas desarrollen funciones públicas por delegación.

- Clubes Deportivos, entre los que distinguimos, sin tener en cuenta a las SAD, entre básicos o elementales (arts. 13 a 29 LD)<sup>142</sup>. Se trata de asociaciones privadas

---

<sup>142</sup> En el preámbulo de la LD se sintetizan perfectamente las razones por las que el legislador se inclinó por esta configuración de los clubes deportivos, afirmando lo siguiente: “*En un primer nivel, la Ley propone un nuevo modelo de asociacionismo deportivo que persigue, por un lado el favorecer el asociacionismo deportivo de base, y por otro, establecer un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los Clubes que desarrollan actividades de carácter profesional. Lo primero se pretende lograr mediante la creación de Clubes deportivos elementales, de constitución simplificada. Lo segundo, mediante la conversión de los Clubes profesionales en Sociedades Anónimas Deportivas, o la creación de tales Sociedades para los equipos profesionales de la modalidad deportiva que corresponda, nueva forma jurídica que, inspirada en el régimen general de las Sociedades Anónimas, incorpora determinadas especificidades para adaptarse al mundo del deporte.*”. Sin embargo, tal y como diagnostica PALOMAR OLMEDA, los problemas que se trataron de solventar con esta configuración, principalmente los relativos a la sostenibilidad del deporte profesional, no han sido finalmente solucionados. Como remedio, para poder participar en una competición profesional, el autor propuso eliminar la exigencia de una determinada forma jurídica en favor de establecer meros requisitos de participación de observancia obligatoria. PALOMAR OLMEDA, A.: “*Hacia una transformación del papel del Estado...ob. cit., págs. 52-71. En esta línea parece que va a configurarse la nueva Ley del Deporte pues, en el Anteproyecto de Ley del Deporte presentado en el Consejo de Ministros a principios del año 2019, se apuesta por supeditar la participación de las entidades deportivas en las competiciones profesionales al cumplimiento de determinados requisitos. De esta forma, con el cambio de modelo organizativo que se pretende, para participar en competiciones oficiales profesionales se pueden emplear las formas asociativas y la figura de SAD, tal y como ocurría con la antigua LD; pero también las figuras de la Sociedad de Responsabilidad Limitada Deportiva y la Sociedad Comanditaria. La apertura del modelo deportivo, que todavía no está consumada, se ha fundamentado en el preámbulo de la nueva Ley del Deporte de la siguiente forma: “Este modelo de participación se mostró ineficaz a raíz de la publicación de la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, en la que venía a considerar que el Estado concedía beneficios a dichos clubes de fútbol porque no estaban obligados a convertirse en sociedades anónimas deportivas a diferencia del resto de participantes en la competición, lo que les otorgaba cierta ventaja sobre estos.*”. Por ahora, vamos a evitar abordar las motivaciones de este cambio en el modelo organizativo del deporte. Sin embargo, adelantamos que su estudio va a tener un lugar destacado en nuestro Capítulo dedicado al análisis de la fiscalidad de las entidades deportivas que tributan conforme al REPE, en la medida que entendemos el cambio de modelo deportivo viene motivado en gran parte por razones de índole fiscal.

integradas por personas físicas o jurídicas que tienen por objeto la promoción de una o más variantes deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados y/o la participación en actividades y competiciones deportivas. Todos ellos, cualquiera que sea su finalidad específica y la forma jurídica que adopten, deben inscribirse en el correspondiente Registro de Asociaciones Deportivas (art. 15 LD). El artículo 44.2 LD establece que los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal pueden ser reconocidos de utilidad pública por acuerdo del Consejo de ministros, previo informe de la comunidad autónoma correspondiente, y en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Existen diferencias entre los clubes deportivos elementales y básicos. Los primeros, de acuerdo con el artículo 16 LD, son los que menos formalidades exigen, siendo suficiente que sus promotores o fundadores, que deben ser siempre personas físicas, suscriban un documento privado con una serie de datos mínimos: identificación de los promotores o fundadores y del delegado o responsable, voluntad de constituir el club, finalidad y nombre del mismo, domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros, así como expreso sometimiento a las normas deportivas estatales y a las que rigen la modalidad de la respectiva federación. En cambio, para la creación de clubes deportivos básicos no basta, acorde con el artículo 17 LD, con un simple documento privado, pues se precisa la inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del acta fundacional otorgada ante notario por al menos cinco fundadores, donde se debe recoger la voluntad de constituir un club con exclusivo objeto deportivo.

- Agrupaciones de clubes de ámbito estatal. Tal y como dispone el artículo 12.3 LD, existe la posibilidad de que se reconozcan con el exclusivo objeto de desarrollar actuaciones deportivas en aquellas modalidades y actividades no contempladas por las federaciones deportivas españolas. Eso sí, solamente podrá reconocerse una agrupación por cada modalidad deportiva no cubierta por la federación respectiva. Creadas y en funcionamiento, las agrupaciones de clubes de ámbito estatal deben coordinar su gestión con las federaciones deportivas de ámbito autonómico que tengan contemplada la actividad deportiva que se trate, y su reconocimiento se revisará cada tres años. En resumidas cuentas, las agrupaciones de clubes de ámbito estatal funcionan como una especie de federación deportiva española cuando ésta no existe.



- Ligas profesionales. De acuerdo con el artículo 12.2 LD, se entiende que son asociaciones de Clubes que se constituyen, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, según lo establecido en el artículo 41 LD. Este artículo especifica los requisitos necesarios para su constitución y las competencias organizativas y de control que pueden asumir. En suma, las ligas profesionales se constituyen en aquellas federaciones deportivas españolas en las que exista competición oficial de carácter profesional, integrando exclusiva y obligatoriamente a todos los clubes participantes. Como entes asociativos de segundo grado con personalidad jurídica propia que son, gozan de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto a la federación deportiva española de la que formen parte<sup>143</sup>.

- Entes de promoción deportiva estatales. Se regulan en el artículo 42 LD, y su primer apartado los define como asociaciones de clubes o entidades que tengan por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas con objetivos lúdicos, formativos o sociales. En el apartado segundo de este artículo, se establecen los requisitos para su reconocimiento, requiriendo que tengan presencia organizada en un mínimo de seis CCAA, al menos en un número no inferior a cien asociaciones o entidades deportivas inscritas en los correspondientes registros de tales CCAA con un mínimo de veinte mil asociados; que no tengan finalidad de lucro y que se regulen por Estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad; que prevean mínimamente un funcionamiento interno democrático, la libre adhesión y la autonomía respecto de cualquier organización política, sindical, económica o religiosa.

---

<sup>143</sup> Para una visión más amplia sobre el funcionamiento y régimen jurídico de las ligas profesionales, véase la tradicional obra, TEROL GÓMEZ. R: *Las Ligas Profesionales*, Aranzadi, Pamplona. 1998.

## **CAPÍTULO SEGUNDO: DELIMITACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**

La delimitación conceptual del deporte y de sus manifestaciones, así como la precisión de su dimensión constitucional, son aspectos previos y necesarios que nos permiten reconocerlo como actividad humana de interés general y, en consecuencia, conocer la posición que deben adoptar los poderes públicos ante este fenómeno poliédrico.

Desde tal perspectiva, y dado que nuestro estudio se ciñe al IS, resulta lógico que, desde un punto de vista subjetivo, éste se circunscriba al análisis de los regímenes aplicables en este impuesto a las ESL relacionadas con el deporte, incluidas las de naturaleza pública que carecen de fines lucrativos<sup>144</sup>. No obstante, pocas particularidades se atisban en relación con los regímenes fiscales aplicables a la generalidad de ESL, del mismo modo que ocurre con las SAD<sup>145</sup>, a las que, quedando excluidas de nuestro análisis porque son entidades mercantiles, resulta aplicable, sin más, el régimen general de dicho impuesto<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> Aunque las EDSL privadas constituyen el grueso de las entidades deportivas, debido a la configuración de nuestro modelo deportivo, también encontramos diversas entidades sin ánimo de lucro que contribuyen al desarrollo del deporte, pero cuya naturaleza es pública. A pesar de que estas entidades no están perfiladas abiertamente en muchos casos como sujetos deportivos públicos por su normativa sustantiva (salvo, por ejemplo, el CSD), la realización por las mismas de importantes funciones o competencias en materia deportiva aconseja el análisis de su tributación en el IS.

<sup>145</sup> Lo que es coherente con el hecho de que las SAD, como sociedades anónimas *ad hoc* que son, también son sociedades de capital, las cuales, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil. Con base en lo anterior, es imposible encuadrarlas en la categoría de EDSL, puesto que, por definición, tienen como objetivo principal la maximización de sus beneficios, es decir, el ánimo de lucro entendido como beneficio repartible, lo que es frontalmente opuesto con la esencia de las ESL. Para un análisis sucinto de la fiscalidad de las SAD, véase, por ejemplo, CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las sociedades anónimas deportivas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 30, parte Doctrina, 2010, págs. 1-13 (recurso electrónico).

<sup>146</sup> En este sentido, véase VALENTÍN-PASTRANA AGUILAR, R.: “Entidades deportivas, fiscalidad del fútbol, ayudas estatales y deuda de los clubes. ¿Es viable el actual modelo?”. *Cadernos de Dereito Actual*, nº 3, 2015, págs. 484-485. Obviamente, también debemos excluir a las personas físicas, profesionales o amateurs, ya que ni si quiera son contribuyentes del IS (para un estudio sobre la tributación de las

Dicha acotación es coherente, además, con la regulación que nos proporciona la LD en la materia y toma como parámetro básico de clasificación la ausencia de ánimo de lucro de las entidades deportivas. No obstante, en el caso de las fundaciones deportivas, debe tenerse en cuenta que la LD no las regula, por lo que su régimen jurídico se contiene íntegramente en la legislación, estatal o autonómica, sobre fundaciones.

Obviamente, presuponemos la previa sujeción al IS de las entidades que hemos acotado subjetivamente a los efectos de nuestro estudio por concurrir en ellas las condiciones determinantes de su condición de contribuyentes de dicho impuesto, es decir, ser entidades residentes en los términos de los artículos 7 y 8 LIS que, en cuanto que receptoras de rentas sujetas a este impuesto pueden realizar el hecho imponible del impuesto (art. 4 LIS) <sup>147</sup>. No existen razones, en cualquier caso, para que pueda considerarse que algunas de dichas entidades deberían quedar no sujetas al impuesto. Así, en el caso de las entidades públicas porque, en cualquier caso, su exención total supone una total liberación de gravamen que en poco se diferencia en este caso de los efectos de la no sujeción, sin perjuicio de lo que luego se dirá a este respecto. En el caso de las privadas porque, como vamos a ver, ni siquiera está justificada, a nuestro juicio, una exoneración total en relación con aquellas que persiguen, como las públicas, fines de interés general<sup>148</sup>.

---

personas físicas en el deporte, véase, por ejemplo, MAGRANER MORENO, F.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019), amén de otros sujetos que intervienen en el deporte, como pueden ser los fabricantes de material deportivo, pero que no pueden ser considerados como entidades deportivas por su intervención accesorio o instrumental en el desarrollo deportivo. Seguimos, por ello, la misma delimitación que realizan CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 115.

<sup>147</sup> Atendiendo al artículo 9 LODA, las entidades deportivas de base asociativa que desarrollen la actividad deportiva en España, deberán, en principio, tener su domicilio social en España y, por extensión, su residencia. En el caso de las fundaciones de carácter deportivo, en virtud de lo dispuesto por el artículo 6 LF, la conclusión debe ser la misma. Igualmente, en el IS, las circunstancias o cualidades del sujeto pasivo que son importantes para la obligación tributaria derivan de la naturaleza del hecho imponible, incluso para la propia definición del mismo y para la vinculación con el sujeto activo. Es por ello por lo que recibe la calificación de impuesto personal, y no real.

<sup>148</sup> Entre los defensores de eximir de gravamen a las ESL que persiguen fines de interés general, véase, por todos, HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2000, págs. 34-36 y 44-63; así como PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal de entidades no lucrativas”, *XL Semana de Estudios de Derecho Financiero (Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades)*, 1992, págs. 137-144.

Lo anterior supone, en definitiva, que deben ser objeto de nuestra atención el régimen de exención total aplicable a la mayoría de entidades públicas (art. 9.1 LIS) y los regímenes especiales aplicables a las entidades privadas sin fines lucrativos, es decir, el RESFL y el REPE (arts. 9.2 y 9.3 LIS), basados igualmente, aunque con muy diversa extensión, en la técnica de la exención tributaria. Esto sin perjuicio, evidentemente, de las ineludibles referencias a algunos aspectos del régimen general del impuesto, aunque no tanto por su aplicación supletoria respecto de dichos regímenes, sino porque lo consideramos necesario o conveniente para poner de relieve las razones que explican o justifican que algunas de sus normas queden desplazadas por su aplicación.

Pero, antes de proceder al análisis de dichos regímenes fiscales en el IS, en el que deberemos prestar especial atención, obviamente, a las posibles particularidades que presenta su aplicación en el caso de las entidades deportivas, resulta ineludible plantear sus aspectos estructurales generales y, a modo de hipótesis, la relación entre los mismos y las razones que fundamentan, real o supuestamente, su singularidad frente al régimen general.

## II. REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IS: ESTRUCTURA Y FUNDAMENTO.

### 1. Distinción general de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL.

Para determinar el régimen fiscal aplicable a las EDSL públicas y privadas debemos analizar detalladamente el artículo 9 LIS. En este precepto se contemplan distintos supuestos de exención de naturaleza subjetiva y mixta aplicables a las entidades que hemos incluido en el ámbito de nuestro estudio. Así, las EDSL públicas resultan totalmente liberadas de gravamen en el IS de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 LIS. En cambio, de acuerdo con los artículos 9.2 y 9.3 LIS, las EDSL privadas están sólo parcialmente exentas de gravamen y, además, con una bien distinta extensión en cuanto a las rentas exoneradas<sup>149</sup>. Si estas entidades no se encuentran entre

---

<sup>149</sup> En este sentido, *vid.*, entre otros, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 284; así como CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición

el conjunto de sujetos que detalla el artículo 2 LRFESFL, o bien no cumplen los requisitos que exige la LRFESFL para la aplicación del amplio régimen de exención que regula esta ley, o bien, aun cumpliéndolos, no optan por tributar conforme al mismo, la tributación de las EDSL privadas se ajustará al REPE que regula la misma LIS y que tiene un alcance mucho más limitado, hasta el punto que, como se defenderá en este trabajo, puede ser considerado como un régimen preponderantemente de ajuste, más que de incentivo.

Como veremos, son tres los parámetros que subyacen a la estratificación en tres regímenes del tratamiento fiscal aplicable a las EDSL tal y como las hemos delimitado a efectos de este trabajo. Nos referimos a su condición de entidad pública o privada, a la ausencia de ánimo de lucro, y a la persecución efectiva de fines de interés general. En realidad, estos tres criterios se vinculan estrechamente con la forma jurídica que revistan, obviamente distinta según la naturaleza pública o privada de los sujetos que las crean, pero también, en el caso de las entidades privadas, según que las finalidades perseguidas muestren una mayor o menor proximidad con el interés general que debe presidir la actuación de las entidades pertenecientes al sector público, lo que permite reputar como razonable y coherente, al menos en línea de principio, la gradación de su régimen fiscal desde la exención total de estas últimas, pasando por una exención de amplio espectro de las entidades privadas que persiguen fines de interés general hasta llegar a un régimen de exención parcial levemente distanciado del régimen general como es el REPE, aplicable sin mayor requerimiento que la ausencia de ánimo de lucro en las entidades a las que resulta aplicable.

Obviamente, no se puede olvidar que, a todas las entidades deportivas, con excepción, por razones obvias, de las entidades deportivas que se encuentran completamente exentas de gravamen en el IS, les resulta aplicable el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión que se regula en los artículos 101 a 105 LIS, siempre que cumplan los requisitos exigidos en el primero de dichos artículos que, como es sabido, exige, como regla general, que el importe neto de la cifra de negocios generado en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a

---

directa sobre las entidades deportivas residentes en España”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 171, 2016, págs. 1-24 (recurso electrónico).

10 millones de euros, condición que reunirán la práctica totalidad de estas entidades. Sin embargo, el estudio de este régimen carece de sentido dentro de un trabajo como éste, por no presentar ninguna singularidad en relación con las EDSL<sup>150</sup>.

En suma, dado que los tres regímenes fiscales mencionados quedan articulados sobre la técnica de la exención, consideramos que resulta oportuna una aproximación dogmática a este instituto tributario a fin de determinar su idoneidad para vehicular las finalidades que perseguiría el legislador con su establecimiento y, en suma, para tratar de determinar cuál es su fundamento, cuestión a la que nos referiremos con posterioridad<sup>151</sup>.

## **2. Estructura y articulación técnica de los regímenes tributarios a través del instituto jurídico de la exención.**

### *A) Exención total.*

Las exenciones reguladas en el artículo 9.1 LIS, en cuanto que subjetivas, son totales, de manera que alcanzan a todas las rentas que puedan obtener las entidades exentas. Se construyen, por tanto, a partir de un presupuesto de hecho simple.

Sin duda, el alcance pleno o total de la exención, consustancial a su carácter subjetivo, es su rasgo más relevante desde un punto de vista teleológico, habida cuenta de que neutraliza por completo la obligación tributaria principal de pago del tributo a la

---

<sup>150</sup> Para una aproximación sobre el tema, véase, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R: “Las sociedades de mera tenencia y el régimen de entidades de reducida dimensión”, *Revista Quincena Fiscal*, nº13, 2009, págs. 7-11; MARTIN PALANCO, R.: “Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”, en AAVV: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA* (coordinadores Antonio Cubero Truyo y Ana Luque Cortella), 2016, págs. 213-231.

<sup>151</sup> En relación con la teoría jurídica de la exención, es de obligada lectura al profesor SAINZ DE BUJANDA, quien manifestó, entre otros muchos brillantes planteamientos, que la teoría jurídica de la exención constituía el envés de la teoría jurídica general del tributo. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención”, *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 14ª parte, 1964, págs. 374 y ss. También, este mismo autor en: “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Hacienda y derecho*, V. iv, Madrid, 1966. La dogmática elaborada por el profesor citado, mucho más amplia que la afirmación vertida anteriormente, sirve como basamento a posteriores perfeccionamientos de la teoría jurídica de la exención. En este sentido, véase, por todos, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988; HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990; y SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

Hacienda pública, afectando directamente a la aplicabilidad del mandato de la norma de sujeción<sup>152</sup>.

En tal sentido, conviene tener presente también que, precisamente por su carácter subjetivo, estas exenciones se construyen mediante un presupuesto de hecho simple que es, en realidad, el mismo hecho imponible en cuanto que realizado por sujetos en este caso tipificados como exentos. El juicio del legislador que discrimina determinados supuestos del hecho imponible del tributo del resto de casos incluidos en el mismo es interno y se enmarca en las fronteras del hecho imponible en sentido estricto, al contrario de lo que sucede en las exenciones con presupuesto de hecho complejo, que es externo, es decir, un hecho legitimador diferente y ajeno al hecho imponible, y que solo indirectamente, en cuanto que incide en la capacidad económica a gravar, puede considerarse parte del hecho imponible<sup>153</sup>.

En cuanto a su funcionamiento, la norma de exención produce, aunque se realice la hipótesis que haría nacer la obligación de pago en el IS, la inaplicabilidad del mandato de la norma de sujeción, básicamente porque la efectividad de la norma de sujeción decae debido al efecto que produce sobre la misma la norma de exención<sup>154</sup>. De este modo, la exención subjetiva supone la producción del hecho imponible en toda su plenitud objetiva, si bien, atendiendo al elemento subjetivo del hecho imponible, se tipifica el hecho exento cualificándolo; o lo que es lo mismo, se produce una intervención de la norma que lo recoge, pero sin afectar a la hipótesis, sino al mandato en sí mismo. En definitiva, a pesar de que se ha realizado el presupuesto de hecho recogido en la norma de sujeción, no surte efecto alguno porque lo ha realizado una entidad que el legislador entiende que no debe sufrir las consecuencias derivadas de la realización de este supuesto de hecho<sup>155</sup>.

---

<sup>152</sup> Para un estudio sobre las exenciones subjetivas, véase SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención... ob. cit., págs. 429-434; y HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., pág. 243-245.

<sup>153</sup> Vide, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 59-64.

<sup>154</sup> Véase, en este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 48, 1965, págs. 27-30. Como pone de relieve el autor, la exención resulta de la unión de la “norma general”, y la norma de exención; siendo ambas igual de necesarias.

<sup>155</sup> *Ibidem*, y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 17-18.

Llegados a este punto, si la exención es total, dispensando plenamente del cumplimiento de la obligación tributaria principal, y pudiendo suponerse que es así porque el legislador entiende que estas entidades no denotan una verdadera capacidad contributiva, nos preguntamos por qué no se ha establecido en el IS un supuesto de no sujeción para las entidades públicas, en lugar de una exención total<sup>156</sup>. Esta pregunta es relevante, además, porque en ocasiones se ha abogado, incluso, por la no sujeción al impuesto de las entidades privadas no lucrativas que persiguen, como las entidades públicas, fines de interés general<sup>157</sup>.

Inicialmente, la sujeción del Estado a sus propios tributos fue admitida por BERLIRI, basándose en la obligación de evitar privilegios a favor de la Hacienda estatal más propios del antiguo régimen; y por GIANNINI, quien dio un paso más considerando necesario anexar a la sujeción una correlativa exención<sup>158</sup>. En contra, SCOCA rechazó la pretendida sujeción con base en el argumento que descansa en la ausencia de alteridad de estas entidades, pues sería contrario a la función del impuesto, conforme a este antiguo razonamiento, que el titular de la potestad tributaria se sometiese a la misma; y en la cuestión que supondría que el sujeto pasivo y sujeto activo coincidiesen en la relación obligacional<sup>159</sup>.

---

<sup>156</sup> Las diferencias formales y materiales entre los supuestos de no sujeción y exención fueron analizadas magistralmente por la doctrina científica. Véase, entre otros, HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., págs. 36-44; y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 21-23. Específicamente en el IS, PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 17-43.

<sup>157</sup> En tal sentido, *vid. verbigratia*, HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., págs. 59-63; así como PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal...” ob. cit., págs. 137-144.

<sup>158</sup> BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè Ed., Milano, 1967, pág. 364; GIANNINI, A. D.: *Il concetti fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1956, págs. 232-233; y SCIALPI, E.: “La aptitud del Estado para asumir la figura de sujeto pasivo en la relación jurídico impositiva”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, 302-314.

<sup>159</sup> SCOCA, S.: “Los entes públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, págs. 294-302. Entre la doctrina española que opina que el Estado no puede quedar sujeto a sus propios tributos, destacamos LÓPEZ DÍAZ, A.: “Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos. Entidades exentas” en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Noboa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, pág. 66.; y HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., págs. 44-46.



Esta teoría desembocó en el rechazo de la sujeción del Estado a su propio poder impositivo, admitiéndose exclusivamente esta imposición en el caso de que existiesen relaciones interorgánicas dentro del propio Estado<sup>160</sup>. Por ello, se presentaban sensibles matizaciones generadas en torno a la alteridad subjetiva cuando el ente territorial que quedaba sujeto a los impuestos estatales era uno distinto al Estado, lo que permitía, según el razonamiento lógico de esta tesis, la sujeción en estos casos.

Por otra parte, también se planteaba el rechazo a la sujeción de los entes públicos al poder tributario del Estado con base en la premisa de que estas entidades no podían incurrir en supuestos que denotasen capacidad contributiva<sup>161</sup>. Actualmente, estas teorías están superadas y se admite la sujeción de las entidades públicas sin mayores ambages.

En el IS, el legislador ha venido apostando claramente desde hace mucho tiempo por la exención subjetiva para evitar que nazca la obligación de pago respecto a las mismas; concretamente, desde la LIS 78. No obstante, de forma minoritaria, RUIBAL PEREIRA, consciente de que la orientación doctrinal ha venido justificando la exención de las entidades públicas en los distintos impuestos y admitiendo sólo en casos excepcionales la no sujeción, propuso esta técnica para las entidades públicas en el IS porque, a su entender, se adecuaba mejor a las características del impuesto, especialmente si se toma en consideración que estas entidades desarrollan una actividad pública donde el interés a satisfacer está muy por encima de un mero lucro personal, orientándose, de esta forma, a la tutela de intereses generales. Sin embargo, su propuesta fue realizada a la luz de una configuración del hecho imponible en la que se ligaba a la realización del mismo, como finalidad esencial, la obtención de un beneficio por parte del contribuyente<sup>162</sup>.

---

<sup>160</sup> RUIBAL PEREIRA, L.: “Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales como sujetos exentos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Aranzadi Tomo I parte Estudio*, 1996, pág. 2 (recurso electrónico).

<sup>161</sup> CARLI, M.: “Sujeción del Estado a sus impuestos y su capacidad contributiva”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, pág. 323; quien refiere a la imposibilidad de que un ente público ponga de manifiesto índices reveladores de riqueza.

<sup>162</sup> *Vid.* RUIBAL PEREIRA, L.: “Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales... ob. cit., págs. 2-3 y 8-10. Quizá la autora apostó por los supuestos de no sujeción en el IS porque en el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, antecedente inmediato de la LIS 78, algunas de las entidades

El planteamiento que realizó la autora es interesante, pero creemos que deriva de una premisa discutible. En este sentido, la autora considera que el IS pretende gravar los beneficios empresariales obtenidos por las personas jurídicas, aportando como evidencia la configuración como resultado contable de la base imponible del impuesto, fruto de la aplicación de normas mercantiles y contables<sup>163</sup>. Es cierto que las entidades públicas, salvo algunas propias del Sector Institucional, no tienen como finalidad la obtención de beneficios empresariales, pues sus finalidades se encaminan meramente al ejercicio de funciones públicas. Pero entender que la exclusiva pretensión de gravamen en el IS por parte del legislador viene referida a los beneficios empresariales adolece, a nuestro juicio, de falta de fundamento. Ciertamente, el IS somete a gravamen, principalmente, las rentas derivadas de la realización de actividades económicas desarrolladas por las personas jurídicas y otras entidades, tal y como confirma la propia Exposición de motivos de la LIS en su apartado tercero, pero es evidente que la delimitación del hecho imponible, ni permite excluir el gravamen de la renta por el hecho de que la perciba una entidad pública, ni por su íntegra y directa aplicación a la realización de fines constitucionales.

En tal sentido, para justificar la no sujeción de las entidades públicas, la citada autora se apoya en la ausencia de una real capacidad contributiva, en la medida que estas entidades públicas afectan todos sus recursos, como no puede ser de otro modo, a la realización de las funciones públicas que, en definitiva, tienden a la satisfacción de los intereses generales. De hecho, si se sometiesen a gravamen sus rentas, se trabaría innecesariamente la actividad administrativa, pues los ingresos que perciben estas entidades públicas están completa e indiscutiblemente afectos a la construcción y mantenimiento del Estado del bienestar. Sin embargo, este mismo argumento es el que permite dar fundamento a la exención total, lo cual constituye una clara evidencia de su condición de mínimo común denominador de ambos institutos, o más bien la convergencia finalista que puede justificarlos, en un sentido o en otro<sup>164</sup>.

---

públicas no estaban sujetas al Impuesto. No obstante, ello no derivaba de supuestos expresos que realizaran una delimitación negativa, sino de la propia configuración del hecho imponible.

<sup>163</sup> *Ibíd.*, pág. 10.

<sup>164</sup> PÉREZ DE AYALA, interpretando la configuración del hecho imponible en el IS, concluyó la sujeción de las entidades públicas, aun admitiendo que ejercen una actividad de interés general y que, *per*

Con todo, pese a dicho nexo, dichos institutos jurídicos no son, ciertamente, equivalentes, pues existen diferencias formales y sustanciales que permiten discriminarlos con rigor, y concluir si sería adecuado o no sustituir la exención plena de las entidades públicas por un supuesto de no sujeción<sup>165</sup>. Desde un punto de vista formal, cabe destacar que, en los supuestos de no sujeción, la norma tributaria no es de aplicación, o bien porque la actividad del presunto sujeto pasivo no se corresponde con la descrita en la hipótesis que recoge la norma, o bien porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria. De esta manera, en los supuestos de no sujeción, no hay más que una norma que no resulta de aplicación porque no regula ni contempla la actividad del sujeto. Al contrario, en los supuestos de exención, el presupuesto de la norma de sujeción se realiza, pero, como consecuencia de la norma de exención, se impide el nacimiento de la obligación tributaria de pago. De este modo, la diferencia es clara, ya que la exención presupone la existencia de dos normas, de forma que, en definitiva, se impida la aplicación del mandato de la norma tributaria. En algunos casos, sin embargo, esta clara distinción puede presentar dudas cuando existe un precepto que declara expresamente que un determinado sujeto o una determinada acción no están sujetos a una determinada norma tributaria<sup>166</sup>.

Sentado lo anterior, queda claro que, si se quieren mitigar los efectos que puede producir la amplitud dada por el legislador a la definición del hecho imponible en el IS, los supuestos de no sujeción pueden jugar un papel importante, habida cuenta de que una de sus principales características se encuentra en su función didáctica o aclaratoria,

---

*se*, no tienen fin de lucro, aunque perciban una renta de sus patrimonios o de sus actividades económicas. Sin embargo, tal y como el propio autor puntualiza, esta postura sería insostenible desde el concepto teórico de renta en el que se inspira el legislador al configurar este impuesto. La consecuencia es que no se pueden gravar a estas entidades por el mero hecho de obtener unas rentas netas, sino que habrá que estar también al destino que a esas rentas se les da para determinar si son fiscalmente gravables o no; y no lo serán cuando se destinen a la satisfacción de necesidades públicas. PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5”, *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo IV, vol. 1., Impuesto sobre Sociedades, EDESA, Madrid, 1996, págs. 169-171.

<sup>165</sup> Las diferencias formales y materiales entre los supuestos de no sujeción y exención fueron analizadas por la doctrina científica. Véase, por todos, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 21-23; y HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., págs. 36-44. Específicamente en el IS, PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 17-43.

<sup>166</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación...” ob. cit., págs. 31-32.

permitiendo una mejor precisión del hecho imponible, aunque ésta se realice de forma negativa<sup>167</sup>. Precisamente, por entender la predominancia de esta función, el profesor SAINZ DE BUJANDA redujo los supuestos de no sujeción a meros preceptos didácticos, que tratan simplemente de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales, rechazando su postulación como normas que, por sí mismas, provoquen una exclusión de obligaciones tributarias. En definitiva, la exclusión de la sujeción se deriva de las normas que configuran el hecho imponible y que determinan los sujetos pasivos de la imposición. Si las normas de no sujeción no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo, esto es, la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan<sup>168</sup>.

Con una significación muy similar se expresó LOZANO SERRANO, afirmando que los supuestos de no sujeción son irrelevantes, prescindibles e, incluso, “*ajurídicos*”, en cuanto que se configuran aclaratoriamente para casos fronterizos. La exención, en cambio, encierra un contenido positivo de justicia o relacionado con el fin público que justifica su primacía sobre el pago del tributo y la hace insustituible. En consecuencia, la cuestión no debe reducirse a una mera cuestión de técnica legislativa, básicamente porque tiene una incidencia material<sup>169</sup>.

Como podemos observar, los fundamentos de la exención total, y su distinción respecto a los supuestos de no sujeción, entierran unas raíces más profundas que traspasan las fronteras del IS hacia el resto del ordenamiento tributario, y requiere que adoptemos un perfil metodológico distinto. Para entender el porqué de esta exención, esto es, una exención completa en el IS dirigida a determinadas entidades públicas, así como su legitimidad y procedencia, resulta conveniente proyectar nuestras reflexiones sobre la tradicional doctrina de la inmunidad fiscal de las entidades públicas, y encarar

---

<sup>167</sup> El propio artículo 4.2 LGT confirma el contenido didáctico o aclaratorio de los supuestos de no sujeción: “*La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*”.

<sup>168</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención...ob. cit., pág. 410.

<sup>169</sup> LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 18-23 y 42-43. En la doctrina italiana clásica puede consultarse LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milán, 1968, pág.135; así como BERLIRI, A.: *Principi di Diritto...* ob. cit., pág. 221.

su análisis desde un punto de vista jurídico-dogmático que nos muestre el fundamento y la existencia real de esta inmunidad de corte *cuasi* absoluto; pero también desde la perspectiva técnico-legislativa, confirmando lo dicho en el párrafo anterior, y revelando si la norma que establece la exención para determinadas entidades públicas en el IS constituye una verdadera excepción o más bien un reflejo de la doctrina de la inmunidad fiscal fundada sobre la no atribuibilidad de los hechos imposables a las entidades públicas por su misma naturaleza<sup>170</sup>.

Inicialmente, la inmunidad fiscal de las entidades públicas se hacía derivar del propio concepto de soberanía, entendiéndose que el ejercicio de los poderes soberanos conllevaba una pretendida incompatibilidad entre la cualidad de contribuyente y la de ente soberano, además de los inconvenientes prácticos de la imposición que conllevaría el sometimiento de estas entidades a los impuestos que, indudablemente, y como ya hemos apuntado, afectarían al correcto desarrollo de las funciones propias de las entidades públicas. Eso sí, siguiendo este razonamiento, también se deduce que dicha inmunidad no cabría cuando estas entidades ejercieran actividad económica, comercial o industrial<sup>171</sup>.

Sin embargo, como razona JARACH, la inmunidad fiscal de las entidades públicas no es una consecuencia de su soberanía, ya que ésta simplemente es un presupuesto de la imposición, postulándose como la cualidad que permite al Estado dictar leyes que prevean obligaciones fiscales de todos los que se encuentren en una determinada situación y a los que, por tanto, les sea atribuible el hecho imponible. En sentido contrario, si la inmunidad fiscal de las entidades públicas se hiciera derivar del concepto de soberanía y de la distinción entre actos soberanos y actos económicos privados, el problema se transformaría en la complicadísima distinción entre actividad

---

<sup>170</sup> Tanto esta teoría como la metodología propuesta ya fue empleada por el profesor JARACH para justificar la inmunidad fiscal de los entes públicos en la generalidad de los tributos. JARACH, D.: *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982 (tercera edición), págs. 197-203.

<sup>171</sup> Esta interpretación se gesta a partir de la primitiva doctrina derivada de la jurisprudencia norteamericana, concretamente en el fallo *Mc Cullock vs Maryland*, 17 U.S. (4 Wheat.) 316 (1819), cuyo contenido relacionado con la teoría objeto de análisis se resumía en la siguiente expresión manifestada por el Chief Justice Marshall: "*the power to tax is the power to destroy*". Esta interpretación trascendió de Norteamérica y proyectó sus efectos en Australia por la proximidad jurídica de sus textos constitucionales, mediante la adopción de la misma por el Tribunal Supremo de Australia en el caso *D'Emden vs Pedder* en el año 1904.

pública y actividad privada de las entidades públicas, en la medida en que surgen serias dudas sobre si el Estado se despoja de su soberanía en algún supuesto, lo cual, en caso de confirmarse, abocaría al absurdo lógico de reconocer una inmunidad fiscal absoluta propia de las entidades públicas. Por esta razón, la inmunidad fiscal de las entidades públicas deriva del mismo concepto de causa del hecho imponible, esto es, de la capacidad contributiva; elemento básico que sostiene tanto el establecimiento de exenciones como supuestos de no sujeción, y que produce una redefinición y personalización de la capacidad económica que se somete a gravamen, adecuando su genérica definición mediante su plasmación concreta en cada contribuyente<sup>172</sup>.

Aplicada esta teoría al IS, resulta que, en la configuración de su hecho imponible, no se tuvo en cuenta ninguna particularidad respecto a su probable atribución a entidades públicas, lo que obliga al mismo sometimiento que el resto de contribuyentes, dado que la obligación tributaria *ex lege* en sí no mengua para nada la soberanía. Así pues, el presupuesto de hecho del tributo siempre muestra un contenido o perfil económico, ya que, por necesidad, debe indicar la existencia de una capacidad económica, siendo éste el parámetro que el legislador adopta para la imposición. Sin embargo, cuando el hecho imponible se atribuye a las entidades públicas, la personalización de esa capacidad económica no se traduce en una capacidad contributiva real porque todos sus recursos económicos ya sirven directamente a las finalidades públicas, lo cual pone de manifiesto el absurdo lógico que supondría atribuir una capacidad de contribución a unas entidades cuya finalidad y existencia misma se encamina al cumplimiento de las funciones públicas o el interés general. Cuestión distinta es cuando las entidades públicas intervienen a través de formas jurídicas diversas y propias del Sector Público institucional, cuyo común denominador es que actúan de la misma forma que los particulares en algunos casos.

Resumiendo nuestros anteriores razonamientos, y siempre en nuestra opinión, la argumentación expuesta confirma las dificultades que existen para decantarse por una modificación del tenor literal de la LIS, sustituyendo la exención subjetiva total por un

---

<sup>172</sup> Vide, JARACH, D.: *El hecho imponible...* ob. cit., págs. 199-200; SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión...* ob. cit., pág. 58; y PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., pág. 102.

supuesto de no sujeción aplicable a determinadas entidades públicas, entre las cuales se encontrarán las deportivas que tuvieran dicha condición.

Aunque la ausencia de una verdadera capacidad contributiva no es un elemento que nos proporcione una respuesta definitiva a la pregunta formulada unas páginas más atrás, en cuanto que es condición esencial en ambos institutos jurídicos, la cuestión, por su trascendencia material, no debe enmascararse como un mero aspecto de técnica legislativa, por mucho que en ambos casos no tenga que satisfacerse la obligación tributaria principal. En puridad, la circunstancia decisiva que permite concluir cuál de los dos institutos jurídicos es más adecuado se encuentra en el contenido positivo que contiene la exención, condensando los principios de justicia tributaria o los fines públicos que han fundamentado su establecimiento. En este sentido, para nosotros es innegable que la exención sirve a un importante fin público, como es, en este concreto caso, el buen funcionamiento del sector público, procurando, para ello, una operatividad adecuada que logre la mejor satisfacción del interés general y evitando, en consecuencia, trabas innecesarias que afectan negativamente, aunque sea de forma leve, a la actividad del Estado.

Además, como refuerzo de nuestra posición, tampoco podemos obviar, como hemos expuesto anteriormente, que las normas de no sujeción se califican como didácticas y prescindibles, mientras que la exención de las entidades públicas es completamente necesaria por los fines públicos a los que sirve. En definitiva, condensan las razones que motivan la desgravación, de modo que las hacen más idóneas.

En resumen, aun sabiendo que existen argumentos y posiciones jurídicas razonables que defienden la no sujeción de las entidades públicas, concluimos que la exención subjetiva plena en el IS es adecuada para los fines que se persiguen con ella. Dicha exención viene a confirmar un estatuto tributario propio de las entidades públicas que se basa en la ausencia de una verdadera capacidad contributiva por estar todo su patrimonio afectado al interés general, y que proyecta en el IS la teoría de la inmunidad fiscal de las entidades públicas que se observa a lo ancho del ordenamiento tributario.

*B) Exención parcial: Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y régimen de entidades parcialmente exentas.*

La controversia doctrinal relacionada con las entidades públicas a la que nos acabamos de referir se ha proyectado, incluso, sobre las ESL. En este sentido, existe una corriente doctrinal para la que la inexistencia de una verdadera capacidad contributiva de las ESL, justificaría igualmente el establecimiento de supuestos de no sujeción para estas entidades, aun cuando resulte indiscutible que objetivamente realizan el hecho imponible del impuesto<sup>173</sup>.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que dicha teoría parece concebida para las ESL que persiguen fines de interés general, de modo que no debería extrapolarse en ningún caso a las entidades que tributan en el marco fiscal del REPE, régimen que, como tendremos ocasión de señalar, no puede someterse a valoración dando por supuesto que dichas entidades persiguen fines de interés general.

En realidad, con independencia de lo que deba concluirse en relación con las entidades públicas, la construcción de una fiscalidad propia de las ESL a través del instituto jurídico de la exención es una decisión acertada, en la medida que, conformando una categoría unitaria con el hecho imponible como una modalidad del mismo, permite definir de manera más precisa el presupuesto de hecho del tributo<sup>174</sup>.

---

<sup>173</sup> Entre los defensores de esta tesis, véase, entre otros, los siguientes autores: HERRERA MOLINA, M. A.: La sujeción de las fundaciones... ob. cit., págs. 34-36 y 44-63; así como PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Valoración de la reforma del régimen fiscal... ob. cit., págs. 137-144. Han sido numerosos autores los que han dejado constancia de este clásico debate, apuntando las opiniones de los distintos autores. Al respecto, puede verse, entre otros, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: "Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15 parte Doctrina, 2005, pág. 11 (recurso electrónico); PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex nova, Valladolid, 1999, págs. 201 y 218-220; y PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias*... ob. cit., págs. 106-107.

<sup>174</sup> Apuntando a la necesaria complementariedad entre la norma de exención y la norma que disciplina la sujeción, vide CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "Los sujetos de la obligación... ob. cit., págs. 29-30; LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias*... ob. cit., pág. 38-39; y MONTESINOS OLTRA, S.: "El derecho a la exención y sus vicisitudes", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi tomo I parte Estudio*, 1993, pág. 8 (recurso electrónico). Señalando a la norma de exención como un precepto que delimita el propio hecho imponible, véase, verbigracia, MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: "Los beneficios fiscales condicionados y la prescripción", *Revista Quincena Fiscal*, nº 10 parte Estudio, 2012, pág. 7 (recurso electrónico). Por su parte, HERRERA MOLINA parece entender que la delimitación se realiza de un modo negativo. HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*... ob. cit., pág. 243



De esta forma, la exención encierra un contenido positivo, pues en su norma se condensan los principios de justicia tributaria o los fines públicos que justifican su establecimiento<sup>175</sup>. En definitiva, articular los regímenes aplicables a las ESL a través del instituto jurídico de la exención supone un medio adecuado para concretar el deber de contribuir en estos casos singulares, puesto que, como sostuvo LOZANO SERRANO, la exención “*es, en definitiva, uno de los medios a través de los cuáles ese deber de contribuir se concreta en los casos singulares, y si bien todos están sujetos a él, no todos lo están en la misma forma ni con la misma intensidad*”<sup>176</sup>.

En cuanto a las características técnicas del REPE y del régimen fiscal que se regula en la LRFESFL, podemos identificar principalmente tres. En primer lugar, estos regímenes de exención se caracterizan por conceder una desgravación de carácter parcial, siendo éste uno de sus principales rasgos definitorios y el más relevante desde un punto de vista teleológico, habida cuenta de que, primordialmente, dicha condición reduce la obligación tributaria principal de pago del tributo a la Hacienda pública en los términos que estudiaremos detalladamente con posterioridad. En consecuencia, si bien ambos regímenes fiscales se caracterizan por desgravar un conjunto de rendimientos e incrementos de patrimonio, el alcance de dicha exoneración parcial es mucho más amplia en el régimen fiscal que se configura en la LRFESFL que en el REPE.

Para conseguir tal efecto desgravatorio, el carácter sintético que presenta con carácter general el IS se sustituye en los regímenes de exención parcial por uno analítico que permite distinguir la procedencia u origen de las rentas e incrementos de patrimonio obtenidos, con la finalidad de discriminarlos en función de su exención o gravamen. En otras palabras, aunque el IS se configura como un impuesto sintético que grava la totalidad de la renta obtenida por las sociedades y demás entidades jurídicas, dicho carácter sintético se desdibuja en el REPE y en el régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL, puesto que, para que la aplicación de los regímenes pueda ser viable, es

---

<sup>175</sup> En un sentido general, esto es, sin aplicarlo a las ESL, se pronunció LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 42- 43.

<sup>176</sup> *Ibíd.*, pág. 48.

indispensable la diferenciación analítica de las distintas rentas que se pueden obtener a efectos de concretar su tributación o no en el IS<sup>177</sup>.

En segundo lugar, destaca la naturaleza mixta de las exenciones previstas en ambos regímenes fiscales, ya que concurren tanto elementos objetivos como subjetivos en su configuración legal<sup>178</sup>. Por lo tanto, en este tipo de exenciones tanto las circunstancias objetivas consideradas como las inherentes a los sujetos que van a resultar obligados a tributar conforme a alguno de los regímenes de exención parcial, son importantes, aunque con distinta intensidad.

Sin embargo, pese a nuestro parecer y a la aceptación de una buena parte de los autores<sup>179</sup>, somos conscientes de que el propio SAINZ DE BUJANDA receló en su día de esta categoría intermedia, manifestando que las exenciones mixtas, en realidad, eran una modalidad de las exenciones objetivas, en la medida que, al recaer sobre hechos respecto a los cuales se exige la presencia o intervención de una persona con una condición determinada, ayudaban a configurar la estructura material u objetiva del

---

<sup>177</sup> La disolución del carácter sintético del IS en pos de uno analítico en los regímenes fiscales aplicables a las ESL ha sido puesta de manifiesto en numerosas ocasiones. *Vid.*, entre la doctrina científica, por ejemplo, CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica* (directores Pablo Chico de la Cámara, Javier Galán Ruiz y José Rodríguez Ondarza), Tomo III, Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2010, pág. 175; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 40. Entre la doctrina administrativa, verbigracia, la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2006 (00/1715/2003).

<sup>178</sup> En tal sentido, aunque de forma genérica a las ESL, se han pronunciado PEREZ DE AYALA J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., págs. 176-178; y PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 49. Por su parte, MONTESINOS OLTRA también ha entendido el carácter mixto de las exenciones previstas en el régimen fiscal de la LRFESFL, de manera que, aunque es un régimen fiscal distinto al REPE, la similitud y proximidad entre ambos invita a seguir una idéntica solución. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 120. En contra, BAHÍA ALMANSA, citando a CHASCO y GARICANO, parece conferir a las exenciones contenidas en el REPE un carácter puramente objetivo, llegando a sostener, al amparo de lo afirmado por estos dos últimos autores, que la entidad en sí misma deja de ser considerada como exenta. Confróntese, BAHÍA ALMANSA, B.: “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 18, parte Doctrina, 2006, pág. 10 (recurso electrónico). Asimismo, SANZ GADEA parece que tampoco comparte que los regímenes fiscales de exención parcial aplicables a las ESL se conformen a través de exenciones mixtas, pues considera que descansan sobre una exención subjetiva. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, CEF, Madrid, 4ª edición, 2004, pág. 413.

<sup>179</sup> Véase, citando autorizada doctrina, HERRERA MOLINA, P. M.: La exención tributaria... ob. cit., pág. 245.

hecho imponible. Con base en ello, sostuvo que, en estos casos, por un lado, se trataba de exenciones objetivas en cuanto a su finalidad, pues no buscaban beneficiar directamente a los entes exonerados, sino a los destinatarios de sus operaciones; mientras que, por el otro, tenían un carácter mixto en lo referente a su estructura, puesto que la referencia a un elemento personal no se utilizaba para configurar la actividad exenta, sino para excluir a ciertos sujetos que podrían realizar el aspecto factico de la hipótesis desgravada sin reunir los requisitos subjetivos que exige la ley<sup>180</sup>.

A nuestro modo de ver, nuestras reflexiones no son totalmente contrarias a la posición de SAINZ DE BUJANDA, puesto que, si bien aceptamos las exenciones mixtas como una categoría híbrida, también entendemos que, según los casos, puede apreciarse una mayor proximidad de estas exenciones hacia las objetivas o hacia las subjetivas en función de cuáles sean los elementos que priman en su delimitación. En los ejemplos que enuncia SAINZ DE BUJANDA, parece que existe una preminencia de los elementos objetivos sobre los subjetivos<sup>181</sup>. Sin embargo, tanto en el REPE como en el régimen fiscal que se establece en la LRFESFL, nos parece que el cariz subjetivo de las exenciones previstas es mucho más intenso que cualquier consideración a circunstancias objetivas. De hecho, como ya hemos afirmado, el único elemento que delimita la tributación con arreglo al REPE es la ausencia de ánimo de lucro de la ESL y, aunque en el régimen fiscal contenido en la LRFESFL se añade la persecución de fines de interés general, nos parece que ello viene referido a una característica específica de ciertas ESL. Por tanto, estos son los elementos clave que predominan sobre los demás, quedando instrumentalmente justificada la incorporación de los elementos objetivos relacionados con la procedencia del rendimiento o del incremento patrimonial para poder hacer efectivo el carácter parcial de la exención.

Por último, cabe destacar que las exenciones reguladas dentro de estos regímenes de exención parcial se construyen, salvo en el caso de la exención por reinversión en el REPE<sup>182</sup>, a través de un presupuesto de hecho simple, el propio hecho

---

<sup>180</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención... ob. cit., págs. 434-436.

<sup>181</sup> *Ídem*.

<sup>182</sup> En relación con el presupuesto de hecho complejo de esta exención, nos remitimos al capítulo donde se analiza pormenorizadamente esta exención, esto es, el penúltimo capítulo de esta tesis.

imponible, pero realizado por sujetos tipificados como exentos en relación con unos determinados rendimientos e incrementos patrimoniales. El juicio del legislador que discrimina determinados supuestos del hecho imponible del tributo respecto al resto de casos incluidos en el mismo es interno y se enmarca en las fronteras del hecho imponible en sentido estricto, bien en relación con el elemento material de éste o bien en relación con su componente subjetivo<sup>183</sup>.

Vistas las características de las exenciones reguladas en los regímenes fiscales de exención parcial aplicables a las ESL, conviene señalar su particular funcionamiento, ya que actúan sobre el hecho imponible de forma mediata, redefiniéndolo indirectamente a través de los elementos cuantitativos del tributo; en este caso particular, a través de la base imponible. De esta forma, el mecanismo de la exoneración de las exenciones incide sobre las reglas jurídicas que determinan la cuantía de la base imponible, afectando, por ello, tanto al aspecto material como al cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible<sup>184</sup>. En definitiva, todo lo anterior se comprende perfectamente si se tiene en cuenta que el hecho imponible y la base imponible son elementos diferentes, pero estrechamente vinculados en el IS porque la magnitud que constituye esta última es, al mismo tiempo, el objeto material del tributo<sup>185</sup>.

Como distinguió en su momento CORTÉS DOMÍNGUEZ, las exenciones subjetivas afectan al mandato de la norma de sujeción, mientras que las objetivas

---

<sup>183</sup> Para una excelente aproximación a las exenciones con presupuesto de hecho simple, véase LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 59-61. Debe tenerse en cuenta que, al ser el IS un tributo periódico, solo cuando finaliza el periodo impositivo puede conocerse con exactitud la modalidad de imposición en que se resuelve el tributo. La exención debe entenderse devengada en todo caso, igual que la obligación tributaria principal, al realizarse el hecho imponible, que en el caso del IS, son un conjunto de circunstancias que van produciéndose a lo largo del periodo impositivo y que solamente pueden verificarse al final del periodo impositivo, concretamente con el devengo. *Ibidem*, págs. 60-61 y 67-68. Así, hasta que no se determine si existe sujeción en su modalidad exenta o gravada, como ya manifestó D'AMATI, dicha sujeción es neutra; o lo que consideramos que es lo mismo, hipotética o no verificada. D'AMATI, N.: "Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno", *Dir. Prat, Trib.*, 1968, pág. 472.

<sup>184</sup> Al respecto, se ha pronunciado con excelente magisterio HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., pág. 248, 252-253 y 292.

<sup>185</sup> Entendiendo esa estrecha relación entre el hecho y la base imponible de manera genérica, véase, por ejemplo, JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, segunda edición, Buenos Aires, 1996, págs. 388-389.

influyen en la misma hipótesis, recortándola<sup>186</sup>. En el caso de las exenciones mixtas, la cuestión se complica porque, en teoría, al estar configuradas por elementos objetivos y subjetivos, debería resultar afectada tanto la hipótesis como el mandato del presupuesto de hecho del tributo. Por otra parte, también podría interpretarse que, en función de la predominancia del componente subjetivo u objetivo, la exención mixta afecta al mismo mandato o a la hipótesis, respectivamente.

A nuestro juicio, la primera alternativa parece la más lógica en atención a la naturaleza híbrida de las exenciones objeto de comentario. Como hemos venido afirmando, las exenciones que se regulan en los regímenes fiscales aplicables a las ESL son mixtas, pero sobresale su perfil subjetivo, de modo que, por una parte, parece seguro que la exención afecta al mandato de la norma de sujeción porque, a pesar de que se ha realizado el presupuesto de hecho recogido en ésta, solamente surte un efecto parcial, ya que lo ha realizado una entidad a la que, a juicio del legislador, solamente debe imputársele una parte de las consecuencias derivadas de la realización de este supuesto de hecho. Sin embargo, por otra parte, la presencia de componentes de índole objetiva en la configuración de las exenciones reguladas en los regímenes fiscales de exención parcial es una realidad, lo que nos lleva a pensar que también resulta recortado el alcance inicial de la norma de sujeción cuando se acotan los rendimientos y ganancias patrimoniales exentas.

En conclusión, el carácter mixto de las exenciones disciplinadas en el REPE y en el RESFL complica técnicamente su estructura jurídica, pero su funcionamiento sigue afectando primordialmente al mandato. De esta suerte, aunque el hecho imponible surge en un primer estadio en toda su plenitud, cuando se atiende a su elemento subjetivo, se verifica la concurrencia del hecho exento y se modula el presupuesto de hecho del tributo. De lo contrario, si la exención fuera íntegramente subjetiva, abortaría por completo la obligación tributaria principal, perfilándose así con un carácter pleno o absoluto, tal y como ocurre con las entidades públicas exentas. Por ello, la única manera que tenía el legislador para articular la exención de forma parcial en estos regímenes

---

<sup>186</sup> Véase CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación... ob. cit., págs. 29-30. Para una aproximación a las exenciones subjetivas y objetivas, vide SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica...ob. cit., pág. 427-436; HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria...* ob. cit., pág. 243-245; y LOZANO SERRANO, C.: Exenciones tributarias... ob. cit., págs. 17-18; aunque, en realidad, este mismo autor, declaró que carecía de relevancia práctica su distinción. *Ibidem*, págs. 54-55.

fiscales era afectando también a la genérica hipótesis que se formula en la norma que disciplina el hecho imponible del IS para excluir determinados rendimientos y ganancias patrimoniales de gravamen cuando fueran obtenidos por las ESL.

En definitiva, las exenciones previstas en estos regímenes de exención parcial producen, valga la redundancia, una reducción parcial del ámbito de aplicación de la imposición, afectando directamente a la eficacia del mandato que recoge el presupuesto de hecho del tributo e, indirectamente, a la hipótesis a través de los elementos que cuantifican la obligación tributaria principal. De este modo, cuando el genérico hecho imponible se realiza por una ESL, se impide que la obligación tributaria principal se genere completamente, reduciendo de forma parcial el espectro aplicativo del presupuesto de hecho del tributo en atención a determinadas cuestiones de índole objetiva.

En este apartado hemos analizado un aspecto estructural básico del trato dispensado por el legislador a las entidades públicas y privadas sin ánimo de lucro, entre las que ocupan un lugar destacado las relacionadas con la actividad deportiva; y su idoneidad, desde un punto de vista dogmático, para articular finalidades directamente relacionadas con una ajustada contribución según su capacidad económica o con la promoción de fines de interés general. Pero, antes de abordar la exégesis de los regímenes fiscales del IS sobre los que recae este trabajo, conviene plantear, aunque todavía en el terreno de las meras hipótesis que luego deberán ser confirmadas o desechadas, si el fundamento sobre el que descansan tiene que ver con dichas finalidades.

### **3. Fundamentos de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL.**

#### *A) Fundamento de la exención total de las entidades públicas.*

El fundamento de una exención en favor de las entidades públicas es el mismo por el que la misma se configura con carácter total. Concretamente, la justificación se encuentra en la naturaleza, funcionamiento y régimen jurídico de las entidades a las que resulta de aplicación la exención plena que se recoge en el artículo 9.1 LIS. Por lo tanto, la *ratio legis* de la exención que se regula en este artículo encuentra su basamento en las

funciones y competencias de carácter administrativo que tienen atribuidas los sujetos a los que resulta de aplicación la exención, de modo que, desde una perspectiva práctica y recaudatoria, carece de sentido someter a gravamen las rentas que puedan obtener las AAPP detalladas a lo largo del artículo 9.1 LIS por su actividad<sup>187</sup>. En resumidas cuentas, el fundamento de la exención subjetiva completa puede encontrarse en el interés general que encarnan las AAPP, así como en la necesidad del funcionamiento óptimo del Sector Público en general<sup>188</sup>.

El profesor CALVO ORTEGA da una vuelta de tuerca al planteamiento, afirmando que, más que simples exenciones, entendidas como declaraciones legales concretas, las exenciones aplicables a las entidades públicas constituirían una especie de estatuto tributario de determinados sujetos públicos que tienen la totalidad de su patrimonio afectado a la realización de actividades de interés general. Por ello, la razón lógica de esta exención se encuentra en la vinculación de los tributos al sostenimiento de los gastos públicos, produciéndose, de esta forma, una conexión entre los ingresos y los gastos, en tanto en cuanto, si no se tributa, es porque esos recursos que el fisco no detrae están igualmente destinados a financiar actividades públicas. De este modo, el patrimonio de los entes públicos se afecta totalmente al sostenimiento de los gastos públicos, originados por la prestación de servicios con este carácter, de forma que el usual pago del tributo, en el caso de que fuera técnicamente posible la determinación de la correspondiente deuda, queda desdibujado<sup>189</sup>.

Por consiguiente, nos parece que el principio de capacidad económica es la piedra angular que soporta la justificación de esta exención subjetiva, puesto que las AAPP tienen afectado todo su patrimonio al cumplimiento de los fines de interés

---

<sup>187</sup> Vid. D'OCÓN ESPEJO, A. M.: "La exención plena... ob. cit., pág. 261. Confróntese, MARTÍNEZ LAFUENTE, quien consideró inadecuado exonerar a las AAPP de sus propios tributos porque, según su criterio, situaba a las AAPP en los dos extremos de la relación jurídico-tributaria, si bien con dispensa de la carga tributaria mediante exención subjetiva. Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1984, pág. 265.

<sup>188</sup> CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES entendieron que esta exención se justifica por motivos de técnica tributaria. Véase CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 32.

<sup>189</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario* (Parte General), 5ª edición Civitas, Madrid, 2001, pág. 217.

general<sup>190</sup>. Sería ineficiente, cuando menos, que las AAPP tuvieran que satisfacer el pago de un tributo para volver a nutrirse del mismo para el cumplimiento de sus objetivos y finalidades.

*B) Exención parcial: Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y régimen de entidades parcialmente exentas.*

- a) La ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general como elementos justificadores de la exención parcial: normas de ajuste y normas de incentivo.

Pese a la evidente semblanza estructural que existe entre el REPE y el régimen fiscal especial que contiene la LRFESFL, debido, como hemos visto, a que ambos se articulan a través del instituto jurídico de la exención, existen suficientes diferencias entre estos dos regímenes fiscales como para concluir que uno y otro obedecen a finalidades bien distintas<sup>191</sup>. Tales diferencias se cifran en la mayor extensión de la exención de rentas prevista en el RESFL y en la aplicación de un tipo reducido dentro de este régimen frente al general aplicable en el REPE.

Parece evidente, en consecuencia, que el RESFL puede reputarse mucho más ventajoso para las ESL que el REPE, lo que justifica y a la vez explica el carácter mucho más exigente de los requisitos que permiten optar por su aplicación. Así es, al menos, en principio, pues, como ha puesto de relieve la doctrina, la menor extensión de la exención de rentas en el REPE puede suponer en ocasiones, paradójicamente, una

---

<sup>190</sup> Nótese la tradicional distinción, pero no por ello menos importante, entre capacidad económica y capacidad contributiva. Esta última queda vinculada no solamente a los ingresos que puedan obtenerse, sino que, a diferencia de la capacidad económica, deben ponerse en conexión con los gastos necesarios. Vid. PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 18-19.

<sup>191</sup> Han sido muchos autores los que han señalado la similitud conceptual entre estos dos regímenes fiscales, así como la menor amplitud del REPE. Véase, por ejemplo, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., págs. 10-11; MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, pág. 779; CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...*, ob. cit., pág. 181; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154; así como este último autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 79.



fiscalidad más favorable que la derivada del régimen fiscal recogido en la LRFESFL, pese a que éste régimen fiscal se regula claramente como un régimen de incentivo<sup>192</sup>.

Con independencia de dicho efecto, que es residual y que podría evitarse renunciando a la aplicación del RESFL, (aunque, ciertamente, a costa de renunciar al resto de beneficios fiscales que acompañan a la aplicación de este régimen del IS<sup>193</sup>), la fiscalidad más atenuada que representa éste, con carácter general, no es arbitraria, sino que es plenamente coherente con las mayores exigencias que impone el legislador para su aplicación. Para ello, además de carecer de ánimo de lucro, las ESL deben cumplir los requisitos subjetivos y objetivos previstos en los artículos 2 y 3 LRFESFL, los cuales tienden a garantizar una efectiva persecución de los fines de interés general. En cambio, para tributar con arreglo al REPE únicamente se exige la ausencia de ánimo de lucro de la entidad, de modo que puede afirmarse que este elemento es la piedra angular sobre la cual pivota toda la estructura de este régimen fiscal, impidiendo, incluso, la tributación de las ESL conforme al régimen general, cuestión sobre la que habremos de abundar en su momento<sup>194</sup>. No es necesario, en cualquier caso, el cumplimiento de ningún requisito adicional<sup>195</sup>.

---

<sup>192</sup> Así lo han puesto de relieve, para el caso que la entidad realice actividades económicas exentas con pérdidas y actividades económicas gravadas con beneficios, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2011, pág. 13 (recurso electrónico); y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 183.

<sup>193</sup> No abordaremos aquí, por no afectar a nuestro objeto de estudio, los beneficios fiscales de los que disfrutaban adicionalmente las ESL acogidas al RESFL, ni los incentivos al mecenazgo que también constituyen un apoyo fiscal indirecto a las mismas y que, tal y como es perfectamente perceptible, configuran, junto con dicho régimen del IS, una suerte de estatuto fiscal favorable que da buena cuenta de la significación de este régimen tributario y de la batería de incentivos fiscales previstos para aquellas entidades que persiguen fines de interés general.

<sup>194</sup> Al respecto, *vide*, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 10-11.

<sup>195</sup> En contra, el TS atribuye la tributación de la LNFP conforme al REPE a su participación en competencias y atribuciones de carácter público o interés social sin ser un órgano administrativo. *Vide* STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802). Sin embargo, no podemos compartir el criterio del TS, puesto que el régimen, única y exclusivamente, exige la ausencia de ánimo de lucro, resultando totalmente irrelevante la participación de la entidad en competencias y funciones públicas o de interés social a estos efectos. Por su parte, el profesor CALVO ORTEGA parece justificar el REPE, no solamente por la ausencia de ánimo de lucro de las entidades que tributan en el marco de este régimen fiscal especial, sino también por su funcionamiento democrático. *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad específica”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2005, págs. 47-48.

Llegados a este punto, resulta ineludible, por ello, profundizar en lo que significa la ausencia de ánimo de lucro de las ESL, siendo clave para ello distinguir entre el ánimo de lucro objetivo y el subjetivo. El primero se admite en el ámbito de las ESL sin mayores problemas, ya que simplemente consiste en aceptar que pueden obtener ingresos, y, con ello, excedentes; lo que implica, y así lo confirman con matices sus normas reguladoras (arts. 13.2 LODA y 24 LF), que dichos beneficios puedan obtenerse a través de la realización de actividades económicas<sup>196</sup>. Por el contrario, aquello que prohíben sus normas reguladoras, y que define como tales a las ESL, es la ausencia de lucro subjetivo, de modo que no pueden repartirse, bajo ningún concepto, los beneficios o excedentes que hayan podido obtenerse<sup>197</sup>. No obstante, debe tenerse en cuenta que dicho reparto también puede materializarse indirectamente, bajo la forma de aprovechamiento de los posibles excedentes generados mediante la obtención de bienes o de servicios de manera gratuita o por precios inferiores a los de mercado<sup>198</sup>. Circunstancia que creemos subyacente, como se verá, a la notable prevención del legislador a la hora de regular su régimen fiscal.

Esta circunstancia no es una mera hipótesis, en la medida que ha motivado que, en determinadas ocasiones, los Tribunales hayan cuestionado el carácter no lucrativo de una ESL cuando beneficia indirectamente a sus asociados<sup>199</sup>. Así, la creación de un

---

<sup>196</sup> En el ámbito del IVA, la clásica STJCE de 21 de marzo de 2002 (Kennemer Golf & Country Club, As. C-174/00) ya advirtió que el concepto de entidad sin ánimo de lucro se predica de la entidad y no de las actividades concretas realizadas. De manera similar, en la STS 5664/2009, de 20 de julio de 2009 (ECLI: ES:TS:2009:5664) se afirmó que no planteaba problemas de adecuación al régimen fiscal de la LRFESFL el que una actividad encauzada a satisfacer fines de interés general se instrumentalizara a través de la realización de operaciones mercantiles.

<sup>197</sup> En este sentido, nos parecen muy apropiados los términos empleados por GARCÍA AÑOVEROS para referirse a la ausencia de ánimo de lucro como un lucro del que no se dispone para fines personales. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Hacienda y Patrimonio Cultural”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 68, 1990, pág. 476.

<sup>198</sup> De la misma manera se ha pronunciado RUIZ GARIJO, quien sostuvo que el reparto de beneficios entre sujetos vinculados en origen a la ESL podía darse de varias formas como el disfrute de servicios. RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2 parte Estudio, 2004, pág. 2 (recurso electrónico). Igualmente, véase GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, pág. 132.

<sup>199</sup> En este sentido, puede verse, verbigracia, la Sentencia del TSJ de Cataluña 11071/2005, de 14 de noviembre de 2005 (ES: TSJCAT:2005:11071), en la que se señala que el pago del precio por el asociado a una asociación deportiva se traduce en un beneficio en cuanto se integra en el patrimonio del que se sirven o utilizan, concluyendo que la entidad tiene ánimo de lucro porque su finalidad es el beneficio de

circuito interno de obtención de renta y aplicación al consumo por parte de un colectivo determinado como resultado del funcionamiento de una ESL podría llegar a subvertir su condición de entidad no lucrativa, efecto que se vería amplificado cuando, vulnerando el genérico mandato recogido en los artículos 7 y 13 LODA, las ESL impusieran restricciones injustificadas para asociarse, debiendo derivarse en dichos casos la pérdida de su condición de entidad no lucrativa por incumplimiento de las normas sustantivas aplicables.

En cualquier caso, es una cuestión pacífica que la ausencia de ánimo de lucro de las ESL no imposibilita la percepción de ingresos por sus actividades, el desarrollo de actividades económicas y, en definitiva, la generación de beneficios o excedentes, incluso en las mismas condiciones que las entidades mercantiles, sino el reparto de los obtenidos, sin perjuicio de los límites que imponen sus normas reguladoras, en determinados casos, en relación con la realización de actividades económicas ajenas a su objeto o finalidad específica, -como ocurre, significativamente en el caso de las fundaciones, *ex artículo 24 LF*-.

El único elemento común a los regímenes fiscales especiales aplicables a las EDSL que cabe considerar a la hora de comparar su diverso alcance radica en la ausencia de ánimo de lucro de todas y cada una de las entidades que tributan conforme a los mismos. En cambio, existe una gran diferencia entre ambos que es decisiva a la hora de valorar la diversa amplitud de la exención de rentas que implica su aplicación. Nos referimos, por supuesto, a la persecución efectiva de fines de interés general<sup>200</sup>.

La justificación del reconocimiento de un régimen fiscal más favorable a las ESL que pueden acogerse a la LRFEFSL radica, en efecto, en la protección fiscal de fines que se consideran de interés general a la luz de nuestra CE. Se vislumbra en el establecimiento de dicho régimen fiscal, en definitiva, la primacía de los fines extrafiscales frente a cualquier otra consideración, resultando poco discutible, en

---

sus asociados. Haciéndose eco de esta postura minoritaria, *vide* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 10-11; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., págs. 179-180.

<sup>200</sup> Atribuyendo ese carácter decisivo al interés general, véase, por ejemplo, CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad... ob. cit., pág. 41.

principio, que los beneficios fiscales que conlleva su aplicación se asocian a la actividad de entidades que, al fin y a la postre, coadyuvan al cumplimiento de fines públicos, afectando teóricamente su capacidad económica al bienestar social, lo que supone, además, un ahorro financiero para los poderes públicos a los que la Constitución encomienda su realización en primera instancia<sup>201</sup>.

En cambio, tales consideraciones en torno al régimen fiscal de la LRFESFL no son extrapolables al REPE, ya que en ningún momento se exige para la aplicación de este régimen la persecución de fines de interés general, lo que tampoco significa que no contribuyan a su realización en la práctica, aspecto que resulta clave a la hora de enjuiciar su limitado alcance y la posibilidad de mejorarlo a fin de mejor ponderar el gravamen aplicable a las ESL que difícilmente pueden cumplir los requerimientos de la LRESFL<sup>202</sup>.

Si proyectamos las anteriores consideraciones sobre las EDSL, nos parece apropiada la distinción que realiza CARRETERO LESTÓN entre “*entidades deportivas privadas sin fines lucrativos*” y “*entidades deportivas sin ánimo de lucro*”, puesto que esta diferenciación encuentra encaje en nuestra perspectiva sobre los fundamentos y características de los regímenes fiscales aplicables a las EDSL. En este sentido, el autor considera que las “*entidades deportivas privadas sin fines lucrativos*” pueden tributar con arreglo al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, precisamente, porque se

---

<sup>201</sup> En esta línea se ha manifestado la doctrina. Véase, por ejemplo, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, pág. 39; y JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: “La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, 2006, pág. 256. Este autor apunta también la necesidad de considerar la proporcionalidad en el establecimiento de incentivos fiscales para conciliar los fines extrafiscales con otros principios o derechos que individualmente considerados merecen una valoración positiva, como la obligación de los poderes públicos de garantizar y proteger el ejercicio de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. En definitiva, entendemos que defiende la flexibilización de la neutralidad impositiva de forma proporcional a los beneficios que reportan dichas medidas y ponderando el resto de valores y principios en juego. También RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., págs. 2-3 y 9; y esta misma autora en: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2005, págs. 414-419. La autora identifica la justificación del régimen de la LRFESFL en la realización de fines de interés general, en la correlativa equiparación que experimentan las ESL a las AAPP, así como en su contribución directa a la reducción del gasto público.

<sup>202</sup> Cfr. el voto particular de la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802). En este pronunciamiento se desliza que la LNFP tributa con arreglo al REPE, no solamente por su forma jurídica, sino por ser un organismo que, sin tener la condición de administrativo en sentido estricto, participa de competencias de carácter público. Por supuesto, nosotros no compartimos dicho planteamiento.

presume que el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 2 y 3 LRFESFL implica la efectiva persecución de fines de interés general en el marco del deporte. En cambio, cuando el autor asocia la tributación de las que denomina “*entidades deportivas sin ánimo de lucro*” al REPE, evidencia que solamente ese es su elemento distintivo y que, por tanto, no tienen por qué perseguir fines de interés general<sup>203</sup>.

Ahora bien, tal diferencia podría no ser suficiente motivo, por sí sola, para justificar que uno de estos regímenes fiscales contenga todo un estatuto tributario favorable y el otro se circunscriba a unas determinadas singularidades en el IS; o no, al menos, si se piensa que la ausencia de ánimo de lucro sería suficiente razón justificativa como para defender un régimen tributario más beneficioso<sup>204</sup>.

Pues bien, tal y como trataremos de demostrar a lo largo de este trabajo, la explicación encuentra asidero, a nuestro juicio, en las distintas aspiraciones y fundamentos que tienen cada uno de estos dos regímenes fiscales. El régimen fiscal contenido en la LRFESFL tiene una clara vocación incentivadora y extrafiscal que queda justificada por la realización de fines de interés general, mientras que el recogido en el REPE, a nuestro juicio, trata de ajustar, de forma preponderante, si no exclusiva, la capacidad económica de las ESL que va a ser sometida a imposición en el IS<sup>205</sup>. En suma, el legislador, cuando configura el REPE, trata simplemente de acomodar el

---

<sup>203</sup> Véase, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 4 y 11.

<sup>204</sup> Por ejemplo, numerosos autores han abogado por una mayor amplitud del régimen de exención que contiene el REPE en relación con rendimientos derivados de ciertas actividades económicas. *Vide*, verbigracia, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154-156; este último en: CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 79-82; y en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., págs. 4-5 (recurso electrónico); LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios profesionales por los cursos de formación que imparten?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 8219, 2000, págs. 2-3 (recurso electrónico); PEREZ DE AYALA J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., pág. 158; así como VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 12, 2004, págs. 220-221. Incluso existen autores que han asumido directamente que el REPE es un régimen fiscalmente incentivador. Véase, por ejemplo, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La financiación de los partidos políticos. Estudio de su régimen tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 143, 2009, pág. 7 (recurso electrónico).

<sup>205</sup> No obstante, existen autores que continúan considerando el REPE como un régimen fiscal de incentivo. Cfr. AAVV: *Derecho tributario: parte especial (lecciones adaptadas al EEES)* (director Isaac Merino Jara), Sexta edición, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 67; CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La financiación de los partidos políticos... ob. cit., pág. 7; y LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., pág. 783.

régimen general del IS a las peculiaridades de las ESL, cuyo principal elemento distintivo estriba en su ausencia de ánimo de lucro en el sentido anteriormente explicado. En cambio, en el régimen fiscal de la LRFESFL, la mayor amplitud de los beneficios fiscales se justifica en atención al fomento de la realización de fines de interés general<sup>206</sup>.

Ahora bien, si estos regímenes responden a fundamentos o motivaciones distintas, cabe preguntarse por qué se configuran estructuralmente de un modo tan semejante y, yendo más allá aún, si no es esto, precisamente, lo que dificulta que su aplicación arroje el resultado pretendido por el legislador, como evidenciaría la paradójica situación de que el RESFL pueda tener efectos más gravosos que el REPE y éste, a su vez, resultar comparativamente más perjudicial que la aplicación del régimen general en toda su extensión.

Debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que ambos regímenes tienen un origen común en el régimen de exención parcial regulado en su día por la LIS 78, siendo la LM, predecesora de la vigente LRFESFL, la que instauró un nuevo régimen fiscal más beneficioso que podía resultar de aplicación a las ESL que acreditaran la persecución de fines de interés general<sup>207</sup>.

Evidentemente, en esta razón histórica podemos encontrar una explicación, pero ésta no es, por sí sola, una justificación, pues bien podría decirse que el legislador podría haber dado un salto auténticamente cualitativo mediante el reconocimiento a las ESL que acreditan realización de fines de interés general de un estatus fiscal equivalente al de las entidades públicas, bien por la vía de la exención total, bien reconociendo la exención, al menos, a todas las rentas destinadas a la realización de tales fines, tal y como postula buena parte de la doctrina.

---

<sup>206</sup> En este sentido, la evolución de los sistemas tributarios hacia impuestos personales con hechos imponibles más amplios y genéricos, así como la creciente complejidad de la estructura jurídica del tributo, provoca que la capacidad económica no se conciba exclusivamente como cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo, sino que también se entienda como una cualidad subjetiva del obligado tributario. *Ibidem*, pág. 261.

<sup>207</sup> En este sentido, tal y como sostiene CALVO ORTEGA, no ha habido un tratamiento simultáneo ni sistemático de las entidades de la economía social, sino que, más bien, hemos asistido a procesos históricos que han desembocado en un mejor y más justo régimen tributario. CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad... ob. cit., pág. 41.

En cambio, el legislador parece haber considerado que, siendo entidades privadas, su régimen fiscal no debe desvincularse totalmente del régimen general, de modo que los dos regímenes fiscales aplicables constituyen una adaptación del mismo que, además, no puede ignorar por completo aquello que tienen en común las ESL, es decir, su carácter no lucrativo en un sentido subjetivo. Ahora bien, que no puedan ignorar aquello que les une no es óbice para que se anexe a dicha adaptación un régimen de exención de mayor o menor amplitud, en atención, ahora sí, al mayor o menor grado de afinidad de sus fines con los de interés general que, por definición, persiguen las entidades públicas. Estas consideraciones permiten explicar, como tendremos ocasión de argumentar con mayor detalle, la presencia en ambos regímenes, también en el RESFL, de normas que pueden catalogarse como meras normas de ajuste<sup>208</sup>, como la exención de los ingresos con los que se financian sus actividades propias de carácter no económico y la correlativa consideración como gastos no deducibles de los ocasionados por dichas actividades y de las aplicaciones de resultados.

Suponiendo que estamos en lo cierto, la cuestión continúa gravitando en torno a las razones que asisten al legislador razones para mantener ese poso común a ambos regímenes, junto con las posibles, o incluso necesarias, soluciones normativas más óptimas que, a la par que eviten las disfuncionalidades advertidas por la doctrina, aseguren una promoción más eficaz de la iniciativa privada en la persecución de fines de interés general a través de las ESL.

Evidentemente, dar una respuesta a tales interrogantes requiere la previa realización de un análisis en profundidad de los regímenes fiscales en cuestión, sobre todo del RESFL, pero ello no impide que tratemos de poner de manifiesto desde este mismo momento, y aunque sea a modo de hipótesis, -como corresponde a este estadio de la investigación-, cuál es la lógica que subyace a tal planteamiento, podría decirse inveterado, del legislador.

---

<sup>208</sup> Sobre la diferencia entre normas de ajuste y normas de incentivo en el ámbito de la imposición sobre las cooperativas, véase ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”, *Documentos I.E.F.*, nº 2/11, 2011, 2011, págs. 17-18 (recurso electrónico); y MERINO JARA, I.: “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 2009, pág. 119.

La respuesta se encuentra, a nuestro juicio, en el diverso esquema de funcionamiento que presentan las entidades lucrativas plenamente sujetas al régimen general y las ESL. Así, mientras que las primeras obtienen beneficios con la finalidad de repartirlos entre los socios o capitalizar la empresa, las ESL, pudiendo también patrimonializar sus excedentes, tienen consustancialmente vetada su distribución, debiendo aplicarlos al cumplimiento de su objeto o finalidad específica, que, sin embargo, puede ser tanto de interés general como de interés particular.

En tal sentido, si tenemos en cuenta, siguiendo a SANZ GADEA, que el IS se concibe ordinariamente como un gravamen antecedente del IRPF y que, en el ámbito de las ESL, no puede entenderse como tal porque no se permite la distribución de beneficios o excedentes, se pone de manifiesto la necesidad de prever ajustes normativos que adapten la concepción ordinaria del IS a la verdadera capacidad económica de las ESL, teniendo en cuenta cuál es la relación que mantienen éstas con los sujetos que se relacionan con ellos de un modo u otro<sup>209</sup>. Esto cobra todo su sentido en el caso de las entidades sujetas al REPE porque el legislador renuncia a constatar si se persiguen o no fines de interés general, pero podría tenerlo también en el caso de las sujetas al RESFL si, pese a las exigencias del legislador a tal respecto, existen razones que aconsejan cierta prevención ante posibles desviaciones o si cabe considerar, aún antes, que es el propio legislador quien muestra cierta laxitud en la formulación de tales requerimientos relacionados con el interés general.

Una concepción aparentemente tan pacata en el abordaje legislativo del régimen fiscal de las ESL podría encontrar asidero, además, en otras razones que también guardan relación con su temor a dar un tratamiento excesivamente ventajoso a las ESL frente a otros contribuyentes con los que pueden concurrir en el mercado, a diferencia de lo que ocurre con las entidades públicas de carácter no empresarial a las que, también por ello, exime totalmente.

---

<sup>209</sup> SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 230. Señalando la concepción genérica del IS como un Impuesto antecedente sobre los socios, y el común acuerdo de la doctrina sobre este particular, también PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal...” ob. cit., pág. 139.



- b) El principio de neutralidad y su repercusión sobre la extensión de los regímenes de exención parcial.

Si una finalidad del legislador cuando aborda la fiscalidad de las ESL es adaptar el gravamen que recae sobre la concreta capacidad económica, atendiendo a su idiosincrasia como entidades no lucrativas, podrá decirse, al menos en el caso del REPE, donde dicha finalidad podría reputarse preponderante, que se trata de un régimen de ajuste y, sólo de forma muy limitada, si acaso, de incentivo, pudiendo incluso trazarse así un sugerente símil con los fundamentos del régimen fiscal de las cooperativas<sup>210</sup>. Por ello, sería posible considerar que la configuración del REPE, y su carácter obligatorio para las ESL que no pueden acogerse al RESFL, también descansa en buena medida sobre la finalidad de conciliar las limitadas finalidades de incentivo que presenta el REPE con el principio de neutralidad<sup>211</sup>, tal y como evidencia el pleno gravamen de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas en dicho régimen<sup>212</sup> y, aunque en mucha menor medida tras la promulgación de la LRFESFL, también en el caso de las entidades acogidas a este régimen.

Desde la LIS 95, el legislador ha venido inspirándose regularmente al principio de neutralidad para configurar el IS aunque sin definirlo, inspirando medidas tales como la eliminación de la doble imposición de dividendos, el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable, el carácter selectivo de los incentivos fiscales y su justificación con base en equilibrios ineficientes de mercado y la indiferencia del tipo de gravamen frente a la aplicación del beneficio<sup>213</sup>.

---

<sup>210</sup> Cfr., por ejemplo, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La financiación de los partidos políticos... ob. cit., pág. 7. Esta autora considera que el REPE es un régimen fiscal incentivador.

<sup>211</sup> La doctrina administrativa expresó de manera inequívoca este mismo parecer en la Resolución del TEAC de 21 de diciembre de 2006 (00/4003/2004); así como la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2007 (00/2959/2016). Por su parte, comparte la misma postura CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 176-177.

<sup>212</sup> Para CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS, el gravamen de todo rendimiento procedente de una explotación económica delimita sobremanera el ámbito objetivo del REPE. CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid, 2004, pág. 164. Por su parte, para LASARTE ÁLVAREZ *et alii* el gravamen de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas constituye también uno de los principales nexos entre las tres exenciones que se regulan en el REPE. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 469.

<sup>213</sup> *Vid.* el apartado segundo de la exposición de motivos de la LIS de 1995 relativo a los principios que inspiraron la reforma fiscal que supuso esta Ley.

Desde una perspectiva histórica el principio de neutralidad ha venido jugando un papel destacado, como decimos, en las sucesivas reformas del IS desde la de 1995. Así, tal y como se puso de manifiesto en la exposición de motivos de la LIS 95, el principio de neutralidad es uno de los que inspiran la transformación de la primigenia concepción del IS en la LIS 78, llegándose a afirmar que “..., *la construcción de una estructura tributaria que alcance mayores grados de neutralidad es un objetivo de la máxima importancia que, por sí sólo, justificaría el impulso legislativo tendente a la reforma del Impuesto sobre Sociedades*”<sup>214</sup>. Posteriormente, el TRLIS continúa con el espíritu legislativo de la LIS 95, manteniendo la misma estructura, pero evidenciándose el propósito fundamental de incrementar la claridad del sistema tributario, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes. Por último, la última gran reforma del IS, operada a través de la LIS en el año 2014, muestra incuestionables tintes continuistas en la estructura del IS, destacando también al principio de neutralidad como uno de sus principales puntales. Sumado a los principios de igualdad y justicia, debe considerarse que el principio de neutralidad, al cual el legislador le atribuye expresamente el rango de constitucional en la exposición de motivos de la LIS, trata de evitar alteraciones sustanciales en el comportamiento empresarial derivadas de la aplicación de los tributos, salvo que resulte indispensable para cubrir determinadas ineficiencias producidas por el propio mercado. De hecho, uno de los fundamentos para la supresión de determinados incentivos fiscales es la necesidad de garantizar el carácter neutral del impuesto<sup>215</sup>.

En cuanto a sus características, el principio de neutralidad cuenta con un marcado cariz económico, aspirando el legislador con él, tal y como señala SÁNCHEZ PEDROCHE, a la eficiencia en la asignación de los recursos, de tal manera que el sistema impositivo no reduzca ni influya decisivamente en el nivel de actividad económica de los individuos, ni aumente tampoco los riesgos que estén dispuestos a

---

<sup>214</sup> Resaltando la importancia del principio de neutralidad en la LIS 95, *vide* SANZ GADEA, E.: “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs., págs.13-28.

<sup>215</sup> *Vid.* el apartado segundo de la exposición de motivos de la LIS.

asumir los agentes económicos<sup>216</sup>. Por consiguiente, el principio de neutralidad, cuya importancia es indiscutible en el IS, exige adoptar la máxima ecuanimidad posible en la personalización del gravamen, evitando que la aplicación del tributo altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado<sup>217</sup>. En fin, el principio de neutralidad trata de impedir la adopción de formas jurídicas con una mera finalidad de ahorro fiscal, habida cuenta de que las mismas no deben ser tomadas como un punto de referencia en la imposición, pues no indican ninguna capacidad contributiva por sí mismas<sup>218</sup>.

Con todo, pese a la elevación de la neutralidad impositiva al rango de principio tributario, NEUMARK no lo mencionó expresamente entre los dieciocho principios impositivos identificados en su ya clásica obra *Principios de la imposición*<sup>219</sup>. Obviamente, podríamos dudar de la realidad de dicho principio o, cuando menos, de su efectividad. Sin embargo, realmente, el principio de neutralidad puede entenderse subsumido en tres de los principios político económicos en materia fiscal que sienta el autor. Concretamente, el principio de neutralidad se identifica con evitar el dirigismo

---

<sup>216</sup> El autor advierte que este principio constituye una figura poliédrica que puede ser estudiada desde muchos ángulos. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Ahorro y fiscalidad*, Edersa, Madrid, 2005 (recurso electrónico). Para mayor información sobre este principio, también puede consultarse PÉREZ DE AYALA, J. L.: “El principio de “neutralidad impositiva” y su significado para el derecho constitucional español”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, nº. 39, 2009, págs. 195-216.

<sup>217</sup> Compartiendo esta concepción sobre el principio de neutralidad, véase TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La base imponible en el I.S.: Gastos deducibles y no deducibles”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 85-108. Por su parte, JARACH opina del mismo modo, manifestando que el principio de neutralidad no debe generar distorsiones injustificadas en el mercado. Eso sí, el autor acierta convenientemente cuando sostiene que la neutralidad del sistema impositivo se logra minimizando la carga excedente. JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario...* ob. cit., págs. 304-305.

<sup>218</sup> En este sentido, citando a la doctrina alemana, como los profesores TIPKE o LANG, véase YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Presentación”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 6-8. Por su parte, CRUZ AMORÓS ya puso de relieve que el legislador no ha tenido en cuenta la forma jurídica para establecer incentivos fiscales a las ESL, sino la consecución de fines de interés general. No obstante, a pesar de la idea que presenta, también entendía que el recelo del legislador a los mismos era excesivo. CRUZ AMORÓS, M.: “Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro”, en AAVV: *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable: jornadas sobre la nueva ley de fundaciones y de incentivos fiscales* (coordinador Ignacio Olmos Vicente), Fundación Futuro-Dykinson, Madrid, 1995, pág. 138.

<sup>219</sup> Confróntese NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

fiscal, minimizar las intervenciones tributarias en las economías privadas y evitar distorsiones en la competencia<sup>220</sup>.

Como podemos observar, estamos confiriendo una virtualidad al principio de neutralidad equivalente a la que tienen el resto de los principios tributarios, pero lo cierto es que podría considerarse, más bien, una proyección específica de los principios constitucionales de generalidad e igualdad al servicio de una imposición acomodada a la capacidad contributiva<sup>221</sup>. Además, estos dos principios, a su vez, también se encuentran estrechamente vinculados y vienen a rechazar las situaciones discriminatorias, como ocurre cuando se conceden injustificadamente ciertos beneficios fiscales o cuando situaciones idénticas se tratan de manera diversa sin ninguna justificación razonable<sup>222</sup>. Por otra parte, con independencia de lo anterior, cabe resaltar que este principio no presenta una potencia absoluta o de preferencia, lo que permite cierto margen de maniobra para su distensión razonada<sup>223</sup>.

Así pues, si el IS se caracteriza, en gran medida, por su carácter neutral, los beneficios fiscales solamente deberían poder justificarse por aspectos relacionados con los principios de justicia tributaria, tales como el principio de capacidad económica, por razones de interés general, así como por motivos de técnica tributaria<sup>224</sup>. Las segundas razones se asocian con relativa facilidad a entidades cuyos fines se orientan a la

---

<sup>220</sup> En tal sentido se han manifestado JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario...* ob. cit., págs. 309-312; así como SANZ GADEA, E.: “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general” ... ob. cit., págs. 16-17.

<sup>221</sup> No obstante, JARACH consideró que el principio de neutralidad debe armonizarse con las exigencias de equidad, esto es, entendemos, los principios de igualdad y generalidad, de modo que le confiere una sustantividad propia e independiente de los anteriores. Cfr. *Ibidem*, págs. 304-305, respecto de la primera obra.

<sup>222</sup> Véase CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 31-34.

<sup>223</sup> Señalando el carácter relativo del principio de neutralidad, *vid.* JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario...* ob. cit., pág. 305.

<sup>224</sup> De esta suerte, tal y como se pone de relieve en la STC 10/2005, de 20 de enero (ECLI:ES:TC:2005:10), la exención implica una quiebra al principio de generalidad porque neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica. De esta forma, se estima que es constitucionalmente válida siempre que obedezca a fines de interés general que la justifiquen como pueden ser motivos de política económica o social, un mínimo de subsistencia o razones de técnica tributaria. Recogiendo esta jurisprudencia, véase MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., pág. 278.

búsqueda de la realización del interés general, como es el caso de las EDSL que tributan de conformidad con lo dispuesto en la LRFESFL. Sin embargo, aunque un elevado número de ESL, incluidas las deportivas, los persiguen, esta afirmación no puede predicarse, en puridad, de todas ellas, en cuanto que una parte muy importante de asociaciones, entre ellas las deportivas, también pueden perseguir fines de interés particular, aunque sea de forma colectiva (art. 5 LODA).

Sin duda, con el propósito de proteger la libre competencia, la propia neutralidad del IS impone la intervención mínima del sistema tributario en los factores económicos, lo que obliga a exigir el gravamen de las actividades económicas de manera ordinaria. Si no fuera así, se plantearían problemas de adecuación en la configuración del Impuesto, tanto a nivel interno como en el marco de las exigencias del Derecho de la Unión Europea en relación con el mercado único, planteando de lleno en este último caso la posibilidad de reconocer una ayuda de estado ilegítima a estas entidades<sup>225</sup>. En consecuencia, salvo que existan motivos con suficiente peso, no deben establecerse exenciones sobre la renta generada por la realización de actividades económicas<sup>226</sup>.

- c) Indicios que apuntan a la primacía del carácter técnico del REPE frente al cariz promocional del régimen fiscal regulado en la LRFESFL.

Los anteriores planteamientos podrían quedar avalados por varios elementos o circunstancias que confirmarían que la principal *ratio essendi* del REPE correspondiente con la necesidad de ajustar la capacidad económica de las ESL a efectos de su gravamen en el IS, diferenciándose así del régimen fiscal contenido en la LRFESFL, que, en cambio, sí encontraría asidero en las finalidades extrafiscales del sistema tributario.

---

<sup>225</sup> En un sentido parecido, véase JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: “La fiscalidad de las fundaciones... ob. cit., pág. 251-252.

<sup>226</sup> A la luz de la derogada LM y de las exenciones que se regulaban, se generó una abundante litigiosidad en relación con la realización de actividades económicas por parte de las ESL y el respeto de las normas que velan por la competencia. Sobre esta cuestión, *vide*, por ejemplo, MONTESINOS OLTRA, S.: “Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial de la Ley 30/1994”, *Revista Quincena fiscal*, nº 6, 2009, págs. 1-3; así como este mismo autor en: “Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal*, nº 181, CISS, 2005, págs. 12-31.

- a') La aplicación del REPE por defecto y la imposibilidad de que las ESL tributen conforme al régimen general del IS.

Aunque no haya dejado de ser una cuestión doctrinalmente controvertida, tal y como tendremos oportunidad de analizar, las ESL no pueden renunciar a su régimen fiscal para aplicar el régimen general del IS sin matices, de modo que su tributación por este impuesto sólo puede oscilar entre los dos regímenes fiscales especiales que serán objeto de estudio con posterioridad, sin perjuicio, obviamente, de la aplicación supletoria del régimen general. Si una ESL no puede cumplir los requisitos contenidos en la LRFESFL, deberá tributar obligatoriamente con arreglo al REPE, sin posibilidad de renuncia<sup>227</sup>. En cambio, si los cumple, podrá optar por tributar conforme al régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL. En suma, por mucho que se conciba como un régimen fiscal especial, porque exceptúa la aplicación de determinadas normas del régimen general, puede sostenerse que el REPE es, de algún modo, el régimen general aplicable a las ESL, mientras que el contenido en la LRFESFL sería, en puridad, el único régimen auténticamente especial previsto para este tipo de entidades.

Por tanto, la aplicación por defecto del REPE y la imposibilidad de que las ESL tributen exclusivamente con arreglo al régimen general del IS, son elementos que reforzarían la idea de que su finalidad es de ajuste y de neutralidad más que de incentivo o beneficio fiscal, por mucho que, como veremos, los argumentos del TS discurren por otros derroteros de carácter puramente formalista.

- b') La extensión otorgada por el legislador al régimen de exención, especialmente por el sometimiento a gravamen de las rentas procedentes de actividades económicas.

---

<sup>227</sup> La doctrina es unánime sobre este particular. En tal sentido se han pronunciado, *verbigratia*, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 72-73; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 7 y 11; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 108 y siguientes; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 468; VALENTÍN-PASTRANA AGUILAR, R.: “Entidades deportivas, fiscalidad del fútbol...” ob. cit., pág. 489; y GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 12, 2002, pág. 10 (recurso electrónico). La DGT se ha posicionado de igual manera. *Vid.* la Resolución de la DGT núm. 0888-03, de 25 de junio de 2003.

El gravamen de las rentas derivadas de actividades económicas y del patrimonio en el REPE nos indica igualmente que las exenciones configuradas en este régimen fiscal, más que obedecer a una finalidad de incentivo o de estímulo fiscal, desgravan ciertos ingresos o rentas por razones de ajuste de la capacidad económica que el legislador pretende someter a gravamen, pudiendo atisbarse dicha finalidad sólo de un modo marginal, a diferencia de lo que ocurre en el RESFL. Es decir, se trata de una exención que se complementa con la no deducibilidad de los gastos de la actividad social y de la aplicación de resultados, independientemente del efecto alternativo que puede tener según la actividad no económica arroje un resultado positivo o negativo.

Por otra parte, los regímenes fiscales de las ESL en el IS siempre han estado fuertemente condicionados por la realización de actividades económicas. Así sigue siendo en el caso del REPE, dentro del cual están totalmente excluidas de exención las rentas de actividades económicas, con independencia de su relación con el objeto o finalidad específica de la entidad, a diferencia de lo que ocurre en el RESFL, donde la exención alcanza normalmente a las rentas de explotaciones económicas realizadas en cumplimiento de los fines de interés general de las entidades sujetas a este régimen y donde la prevención del legislador desde el punto de vista de la neutralidad en el tratamiento de este tipo de rentas únicamente se mantiene en relación con las actividades ajenas a dichos fines<sup>228</sup>.

En cualquier caso, es evidente que cualquier exención prevista para los rendimientos que provengan de actividades económicas es vista por el legislador con suma precaución, ya que puede afectar a las exigencias del Derecho de la competencia y del principio de neutralidad<sup>229</sup>. En este sentido, como veremos, no existen demasiados

---

<sup>228</sup> Como veremos, el artículo 3. 3º LRESFL, además de limitarlas cuantitativamente, exige que la realización de este tipo de actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

<sup>229</sup> Al respecto, en la STS núm. 557/2008, de 19 de febrero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:557), se ha declarado que la apreciación de una exención en favor de un sujeto pasivo del IS supone una ventaja formidable con respecto a los demás sujetos pasivos que ejercen idénticas actividades económicas, que sólo se justifica si concurren circunstancias que le hagan merecedor de ello, las cuales deberán ser objeto de una cumplida y acabada prueba para fundamentar su discurso. Por su parte, FERNÁNDEZ JUNQUERA ya señaló el rechazo que suscitaba con carácter general todo aquello que se considere una excepción a la aplicación general de cualquier impuesto, puesto que, si los ingresos públicos se merman en algunas de sus fuentes, parece necesario e inevitable que se incremente por otras, habida cuenta de que el gasto público no se reduce en la misma medida. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Patrocinio y

problemas que no hayan sido resueltos o, al menos, abordados por la doctrina para explicar las exenciones aplicables a las rentas que proceden de explotaciones económicas en el marco del régimen fiscal que se detalla en la LRFESFL, pues se presume que la exención se justifica gracias a la persecución de fines de interés general. Parece más difícil, en cambio, que dicho planteamiento se traslade a un régimen fiscal como el REPE, debido a la inexistencia de requisitos que permitan presumir la persecución de fines de interés general por la ESL que tributan de acuerdo con el mismo. Por esta razón, tal y como veremos, los requisitos subjetivos y objetivos exigidos en los artículos 2 y 3 LRFESFL no son reiterativos, sino necesarios porque se perfilan como un filtro cuya finalidad es impedir que entidades que no persiguen fines de interés general puedan tributar con arreglo a un régimen fiscal de incentivo que no les corresponde, al mismo tiempo que su aplicación se flexibiliza en relación con determinado tipo de entidades, entre ellas algunas deportivas, por cuanto parece entenderse que contribuyen de forma cualificada al interés general.

c') La supresión del tradicional tipo de gravamen específico y favorable del REPE con la aprobación de la LIS.

Como es sabido, la progresiva reducción del tipo de gravamen general del IS en los últimos años, sin una paralela reducción del especial aplicable en el REPE con anterioridad a la vigente LIS, ha supuesto, finalmente, la convergencia entre ambos y, por tanto, una sutil desaparición de esta especialidad que podría revelar, siquiera tácitamente, la voluntad del legislador de reforzar la caracterización de dicho régimen especial como un régimen preponderantemente de ajuste, y no de incentivo. De esta forma, la eliminación del tipo de gravamen especial podría deberse a que el legislador ha estimado innecesario un estímulo fiscal en tal dirección, orillando así cualquier consideración relacionada con motivaciones extrafiscales, y reforzando la significación del REPE como un régimen de ajuste de la capacidad económica sujeta a gravamen en el IS, lo que, de paso, evita cualquier inconveniente desde la perspectiva de la neutralidad.

---

mecenas para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 1994, págs. 12 (recurso electrónico).



Probablemente, un escrupuloso respeto de dicho principio no exige que se aplique el tipo de gravamen general, puesto que el establecimiento de uno reducido también podría estimarse justificado en aras de acomodar el gravamen del IS a entidades cuyo funcionamiento y obtención de renta obedece a características singulares, como ocurre en el caso de las cooperativas fiscalmente protegidas respecto de los resultados cooperativos.

Sin embargo, más bien parece que la explicación de tan silenciosa supresión del tipo de gravamen especial aplicable a las entidades sujetas al REPE guarda relación, efectivamente, con el temor del legislador a un posible reproche desde la perspectiva del principio de neutralidad y, más concretamente, por su posible incompatibilidad con el régimen comunitario de las Ayudas de Estado, tal y como puso de manifiesto la controversia sustanciada ante las instancias de la Unión Europea en relación con el tratamiento fiscal de los clubes de fútbol profesional no transformados en SAD y que siguen contribuyendo, por ello, de acuerdo con el REPE, cuestión que analizaremos con detenimiento en su momento<sup>230</sup>.

d') La desaparición formal del REPE en la normativa foral sobre el IS.

En las normas forales del IS del País Vasco se han suprimido formalmente en tiempos recientes determinados regímenes fiscales, entre ellos los equivalentes al REPE

---

<sup>230</sup> El procedimiento que tuvo su origen en la denuncia presentada ante la Comisión Europea por un trato fiscal preferente a cuatro clubes de fútbol profesional, concretamente el Real Madrid C.F., el F.C. Barcelona, el Athletic Club de Bilbao y el Club Atlético Osasuna, se recibió en noviembre del año 2009, y se fundamentaba, en gran parte, en la aplicación de un tipo de gravamen privilegiado a estos cuatro clubes respecto a sus competidores. Para una visión más completa sobre este complejo asunto, véase PÉREZ BERNABEU, B.: “El régimen fiscal de los clubes de fútbol profesional en España y las ayudas de estado: el tipo impositivo efectivo como elemento determinante”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 63, 2019, págs. 1-33 (recurso electrónico); TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Ayudas de Estado y deporte: los regímenes fiscales preferentes en el mundo del fútbol a la luz del Derecho europeo de la competencia”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 128, 2020, págs. 25-39; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen tributario de los clubes deportivos que no son sociedades anónimas deportivas tras la decisión de la comisión europea de 4 de julio de 2016”, *Asociación Española de Derecho deportivo: comentarios de actualidad*, 2016. Disponible en: <http://aedd.org/noticias-derecho-deportivo/comentarios-de-actualidad-sobre-derecho-deportivo/item/401-el-regimen-tributario-de-los-clubes-deportivos-que-no-son-sociedades-anonimas-deportivas-tras-la-decision-de-la-comision-europea-de-4-de-julio-de-2016> (recurso electrónico).

previsto en la ley estatal del impuesto<sup>231</sup>. No obstante, en Navarra se ha mantenido el REPE foral (arts. 130 a 134 LFIS Navarra), pero sin posibilidad alguna de aplicación a los clubes deportivos y demás entidades e instituciones sin ánimo de lucro que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional, tal y como impone el segundo párrafo del artículo 130 a) LFIS Navarra<sup>232</sup>.

La relevancia de la supresión de dicho régimen especial en las normas forales del País Vasco es, sin embargo, puramente formal, puesto que se mantienen normas especiales para las ESL que obligan a corregir fiscalmente sus ingresos y gastos en términos similares, conservándose, incluso, tipos de gravamen reducidos<sup>233</sup>.

Aun así, no parece que pueda discutirse que, en las normas forales, desaparece formalmente la singularidad del régimen especial que hemos calificado como régimen general de las ESL para quedar diluido dentro del genuino régimen general del impuesto, lo que podría ser indicativo, de nuevo, de su escasa significación como un régimen de exención con finalidad de incentivo con el que resultarían contradictorios ciertos efectos aparentemente desfavorables resultantes de su aplicación, al menos

---

<sup>231</sup> *Vide*, el apartado quinto de los preámbulos, así como los artículos 32.3 y 38 NFIS Guipúzcoa, NFIS Álava y NFIS Vizcaya. Aunque sus razonamientos orbitan en torno a la normativa estatal, MARTÍN QUERALT *et alii* parecen avalar la supresión de los REPE forales, pues sostienen que no todos los regímenes fiscales especiales presentan las suficientes diferencias como para fundamentar un régimen tributario *ad hoc*. En esos casos, consideran suficiente, tal y como ha ocurrido en la mayoría de la normativa foral para adecuar la imposición a las ESL, la previsión de ciertas especialidades. *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., pág. 783.

<sup>232</sup> Como sostiene PEDREIRA MENÉNDEZ, esta modificación es una reacción al contenido de la Decisión de la Comisión Europea 2016/2391, de 4 de julio de 2016. Con esta modificación se pretende consolidar un cambio en la tributación de los clubes deportivos navarros que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional, sujetándolos al tipo general del Impuesto desde el 1 de enero de 2016. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen tributario de los clubes deportivos que no son sociedades anónimas deportivas... ob. cit.

<sup>233</sup> *Vid.* artículos 32.3 y 38 NFIS Guipúzcoa, NFIS Vizcaya, y NFIS Álava. Respecto al tipo de gravamen, en la NFIS Guipúzcoa, concretamente en su artículo 56.3, se prevé un tipo de gravamen privilegiado de veintiún puntos porcentuales, respecto al régimen general que es de veintiocho puntos, según el artículo 56.1 NFIS Guipúzcoa. En el caso de Vizcaya, particularmente en el artículo 56.3 a) NFIS Vizcaya, se regula un tipo de gravamen más favorable de diecinueve puntos porcentuales, frente a los veinticuatro puntos previstos para el régimen general (art. 56.1 NFIS Vizcaya). En Álava, se regula un tipo de gravamen inferior en el artículo 56.3 a) NFIS Álava de veintiún puntos porcentuales, en contraposición a los veintiocho puntos que son de aplicación a las entidades que tributan con arreglo al régimen general, *ex* artículo 56.1 NFIS Álava. Finalmente, en el artículo 51.2 a) LFIS Navarra también se recoge un tipo de gravamen más beneficioso cifrado en veintitrés puntos porcentuales, frente a los veintiocho aplicables al régimen general, de conformidad con el artículo 51.1 LFIS Navarra.

cuando, conviene insistir en ello, no existe obligación de perseguir fines de interés general.

e') La negación de un estatuto tributario propio más allá del IS.

A diferencia de lo que ocurre con las entidades que tributan de acuerdo con el régimen fiscal especial de la LRFESFL, las ESL que tributan con arreglo al REPE no tienen aparejados en su conjunto otros beneficios fiscales, sin perjuicio de que la normativa pueda establecer alguno de manera independiente que les resulte de aplicación. Asimismo, tampoco tienen atribuida la consideración de entidades beneficiarias de incentivos fiscales al mecenazgo. De este modo, aunque por el objeto de nuestra investigación no abordamos tales beneficios fiscales, creemos que esta circunstancia es otro indicio más del fundamento y del verdadero carácter que ostenta el REPE, pues el variopinto carácter del conjunto de sujetos que tributan conforme a este régimen fiscal especial es el principal escollo que impide la regulación de verdaderos incentivos fiscales en el mismo.

## **CAPÍTULO TERCERO: LAS ENTIDADES DEPORTIVAS PÚBLICAS Y SU EXENCIÓN TOTAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**

Las entidades deportivas que se encuentran completamente exentas de gravamen en el IS son, *grosso modo*, aquellas que se caracterizan principalmente por su naturaleza pública. Sin embargo, hay que tener presente que, para precisar estas entidades correctamente, debemos edificar, en primer lugar, nuestros razonamientos sobre la premisa que supone el hecho que en los tres niveles básicos de la organización del territorial que reconoce la CE se pueden desarrollar funciones o competencias en materia deportiva. Por tanto, entre las entidades públicas deportivas cabe distinguir, habida cuenta la descentralización territorial existente, entre los entes del Estado, de las CCAA y de las EELL, lo que revela una abundante pluralidad de entidades públicas deportivas, pues tanto en el Estado como en cada una de las CCAA y EELL pueden existir perfectamente varias<sup>234</sup>. Por esta razón, consideramos que analizar todas y cada una de las entidades públicas deportivas exentas en el IS supone un trabajo arduo e irracional a los efectos de nuestra pretensión investigadora, pues sería necesario tomar en consideración la existencia de estas entidades deportivas públicas en cada una de las CCAA o EELL existentes.

Además, debemos tener en cuenta que, en materia deportiva, la Administración institucional cumple un papel fundamental, pues responde al denominado principio de descentralización funcional, que supone la creación de nuevos entes con personalidad jurídico-pública, que son AAPP, y cuyo carácter instrumental garantiza el cumplimiento de las funciones que les han sido asignadas por su Ley de creación con mayor autonomía, flexibilidad y especialización. La creación de estos entes instrumentales obedece a razones de eficacia y agilidad, aunque gran parte de la doctrina

---

<sup>234</sup> Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 35.

administrativista los ha venido vinculando con el conocido fenómeno de la "*huida del Derecho administrativo*"<sup>235</sup>.

Particularmente, la autonomía se manifiesta desde un punto de vista funcional, esto es autonomía de gestión, lo cual entra en clara confrontación con la tutela que ignorantemente podría entenderse que la Administración territorial matriz debería ejercer. Dicha autonomía funcional se confirma por la existencia de medios propios, aunque queda sometida evidentemente a un control presupuestario. Con carácter general las entidades propias de la Administración institucional se caracterizan por su relativismo jurídico, es decir, que su naturaleza jurídica es la que establezca su norma de creación. Como hemos venido afirmando, el Sector Público institucional se perfila como un pilar necesario para el cumplimiento de las competencias que tienen atribuidas cada una de las distintas Administraciones territoriales. Por ello, no cabe perder de vista que tanto la Administración estatal como la autonómica y local pueden crear entes instrumentales que sirvan a la realización de las competencias que tienen atribuidas de una forma ágil, eficaz, flexible y especializada. Forman parte del denominado Sector Público Institucional o Administración Institucional, de acuerdo con el artículo 2.2 LRJPAC, cualesquiera organismos públicos, esto es, organismos autónomos y entidades públicas empresariales, y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas, tales como los consorcios, las autoridades administrativas independientes o fondos sin personalidad jurídica; las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas, como es el caso de las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público; y las Universidades públicas que se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley.

Asimismo, tienen la consideración de AAPP, conforme al artículo 2.3 LRJPAC, la AGE, las Administraciones de las CCAA, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2 del presente artículo.

---

<sup>235</sup> Véase, en este sentido, por ejemplo, COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Thomson Reuters-Civitas, 29ª edición, 2018, s/p, lección 9, RB-9.1 (recurso electrónico).

Efectivamente, la existencia de entidades propias del Sector Público institucional se ha materializado en todos los niveles de la Administración territorial, fundamentalmente mediante la existencia de organismos autónomos tanto en el Estado como en las distintas CCAA o EELL. No obstante, tal y como veremos existen otro tipo de entidades pertenecientes a este Sector Público institucional que también se pueden considerar entidades deportivas públicas en el sentido que nos interesa. Nuestra postura se confirma por el mero hecho que las entidades deportivas públicas de las cada una de las distintas CCAA y EELL tienen naturaleza análoga, comparten similitudes y presentan paralelismos evidentes. Por este motivo trataremos los caracteres esenciales de las entidades deportivas públicas completamente exentas en los tres niveles territoriales sin llegar a analizar específicamente cada una de las existentes en las distintas AAPP, con excepción de algunos ejemplos ilustrativos, casos particulares, paradigmáticos, o de ineludible mención por su importancia en el fenómeno deportivo.

La denominación de entidad deportiva pública es una nomenclatura que empleamos *lato sensu* para referir a un conjunto de entidades que se conforman básicamente por AAPP y otros entes de Derecho público, las cuales, *ex* artículo 9.1 LIS, están completamente exentas de tributar en el IS debido a su naturaleza pública<sup>236</sup>. Así pues, en virtud de este artículo 9.1 LIS, precepto que instituye una exención de naturaleza subjetiva y vocación absoluta<sup>237</sup>: “1. *Estarán totalmente exentos del Impuesto:*

*a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.*

---

<sup>236</sup> La doctrina es pacífica sobre esta cuestión. Véase, por todos, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs., pág. 19.

<sup>237</sup> Esta exención plena ya se recogía en el artículo 5.uno de la LIS 78 del siguiente modo: “Uno. *Están exentos del Impuesto de Sociedades:* a) *El Estado y las Comunidades Autónomas.* b) *Los Organismos autónomos de carácter administrativo.* c) *Los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos.* d) *El Banco de España.* e) *Las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. Esta exención no alcanzará a los rendimientos derivados de los seguros privados realizados por aquéllas*”. Sin embargo, en el ámbito de aplicación subjetivo de la exención plena no se recogía, a diferencia de la exención actual del artículo 9.1 LIS, a las EELL, las cuales solamente se podían entender parcialmente exentas a la luz del artículo 5. Dos a) LIS 78. En consecuencia, estaban sometidos a gravamen los rendimientos obtenidos por EELL que derivaran del ejercicio de una explotación económica, de su patrimonio cuando su uso se hallara cedido, o de incrementos de patrimonio. El resto se consideraban rendimientos exentos. No fue hasta la llegada de la LIS 95, cuando se amplió acertadamente por una cuestión de justicia e igualdad tributaria el alcance de la exención subjetiva plena a los rendimientos obtenidos por las EELL (*Vid.* Artículo 9.a) LIS 95).

b) *Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales*<sup>238</sup>.

c) *El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.*

d) *Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.*

e) *El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*

f) *Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*

g) *Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*

---

<sup>238</sup> La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social modificó el tenor literal del artículo 9.1 LIS b) vigente en aquél momento, cambiando su redacción anterior, cuyo tenor literal establecía que la exención en cuestión alcanzaba a "*los Organismos autónomos del Estado y entidades autónomas de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.*". Ante esa modificación, una Comunidad Autónoma, la cual contaba con diversos organismos públicos y entidades dependientes, formuló una consulta a la DGT sobre el alcance de la modificación introducida por la Ley 24/2001 en el artículo 9.1 b) LIS vigente a tal fecha. La DGT contestó en la Resolución núm. 0529-02, de 2 abril 2002, manifestando que la modificación comentada, es decir, la sustitución de la expresión "*entidades autónomas*" por la de "*Entidades de Derecho Público*", no suponía ninguna novedad en el alcance de esta exención subjetiva y total. Únicamente, se trataba de un simple cambio nominal dirigido a actualizar la referencia a estas entidades autonómicas y locales y hacerla más acorde con la terminología empleada en la ya derogada LOFAGE por la LRJSP. En consecuencia, las mismas entidades que antes tuviesen derecho a esta exención subjetiva son las que iban a tener derecho a ella tras la modificación expuesta, de tal modo que, tanto antes como ahora, tales entes, y los que se fueran creando, deberían cumplir el requisito exigido por esta letra b) del artículo 9.1 LIS; esto es, tener análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado.

*h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.”.*

Como podemos observar, de entre todos estos supuestos, básicamente interesan para el estudio de la fiscalidad de las entidades deportivas públicas sin fines lucrativos los que se recogen en los apartados a) y b) del artículo 9.1 LIS<sup>239</sup>. En virtud de los mismos, el Estado, las CCAA, las EELL, los Organismos Autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter a estos últimos de las CCAA y de las EELL estarán completamente exentos de tributar en el IS por los ingresos que obtengan. Aplicado al deporte, ello se traduce en que, con carácter general, todas las rentas obtenidas por las entidades deportivas públicas estarán completamente exentas en el IS, siempre y cuando revistan alguna de las formas jurídicas que detallamos en las siguientes páginas.

## II. LAS ENTIDADES DEPORTIVAS PÚBLICAS.

### 1. La Administración General del Estado.

#### A) Planteamiento.

A nivel estatal, aunque en la minuciosa lista de competencias del Estado que enumera el artículo 149.1 CE no se hace referencia al deporte, los órganos estatales pueden intervenir limitadamente en el ámbito deportivo cuando se trate de regular, gestionar u ordenar cuestiones que excedan del territorio de una CCAA o afecten al *interés general*<sup>240</sup>.

---

<sup>239</sup> No obstante, pese a que la mayoría de las entidades deportivas públicas estarán totalmente exentas en virtud de los apartados a) y b) del artículo 9.1 LIS, lo cierto es que existen otras entidades deportivas públicas que, como veremos están completamente exentas de gravamen en virtud de otros apartados del artículo 9.1 LIS. Por ejemplo, CARRETERO LESTÓN identifica determinadas entidades públicas deportivas tales como las Universidades públicas, siempre en relación, claro está, con los servicios deportivos que puedan prestar; y la Agencia Estatal de Protección de la Salud del deporte que, al ser entidades deportivas públicas, estarán igualmente exentas de tributar en el IS, aunque entendemos que ello será así por aplicación de otros apartados distintos. *Vid.* CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 3.

<sup>240</sup> *Vid.* D’OCÓN ESPEJO, A, M.: “La exención plena... ob. cit., pág. 248.



A mayor abundamiento, debido a su estrecha vinculación con la materia deportiva, también es posible que otros títulos competenciales contenidos en este precepto habiliten al Estado para intervenir en la materia deportiva<sup>241</sup>. Por ejemplo, el artículo 149.1. 3ª CE, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de relaciones internacionales, es un título competencial válido para que el Estado quede habilitado para interferir en la materia deportiva cuando haya que representar a España en pruebas y competiciones de carácter oficial e internacional<sup>242</sup>. Además, la habilitación del Estado para intervenir en materia deportiva también puede venir otorgada por el artículo 149.1. 15ª CE, en relación con el fomento y coordinación general de la investigación técnica y científica, siempre y cuando involucre al fenómeno deportivo. Asimismo, el Estado también queda legitimado por el artículo 149.2 CE para intervenir en la materia deportiva pues, tal y como afirma BERMEJO VERA: *“la actividad deportiva es también —y en no poca medida— una de las manifestaciones de la cultura, lo que, de acuerdo con la contundente disposición del artículo 149.2 del texto constitucional, asegura la intervención del Estado, aunque sólo sea para facilitar*

---

<sup>241</sup> En este sentido, como ya afirmó BERMEJO VERA, el deporte no puede ser considerado como una materia que se atribuye a uno u otro de los ámbitos competenciales en juego, dado que las múltiples facetas o vertientes que se pueden percibir de la actividad deportiva impiden su consideración monolítica y su encaje exclusivo en la esfera competencia de alguno de los poderes públicos. *Vid.* BERMEJO VERA, J.: “Constitución y ordenamiento deportivo... ob. cit., pág. 360; y BERMEJO VERA, J.: “El marco jurídico del deporte en España... ob. cit., pág. 19.

<sup>242</sup> Sin embargo, en la STC 110/2012 de 23 mayo de 2012 (ECLI:ES:TC:2012:110) el TC concluye que la llamada *“representación internacional”* en el ámbito deportivo tiene un difícil encaje en la materia de *“relaciones internacionales”* prevista en el art. 149.1 3 CE, tal y como esta materia ha sido definida en su doctrina, la cual se sintetiza en la STC 165/1994, de 26 de mayo de 1994 (ECLI:ES:TC:1994:165) , y se basa en la afirmación que, en estos casos, no existen relaciones entre Estados u otro tipo de organismos públicos, ya que las estructuras deportivas internacionales tienen un carácter absolutamente privado; ni tampoco la participación en competiciones oficiales supone la asunción de compromisos u obligaciones internacionales de ningún tipo. En esta línea se había ya el supremo intérprete constitucional en la STC 31/2010, de 28 de junio de 2010 (ECLI:ES:TC:2010:31), subrayando que *“la participación de la Generalitat en entidades y organismos europeos o, en general, internacionales “que tengan por objeto el desarrollo del deporte”, no supone (...) el ejercicio de potestades que están reservadas al Estado ex art. 149.1.3 CE, ni puede condicionar el libre y pleno ejercicio estatal de dicha competencia correspondiendo al Estado regular su alcance y modalidades”*. Por lo tanto, en consonancia con lo sentado en la STC 165/1994, de 26 de mayo de 1994 (ECLI:ES:TC:1994:165), la proyección exterior de la competencia autonómica en materia deportiva tendrá como límite la reserva al Estado prevista en el artículo 149.1. 3ª CE, teniendo en cuenta que dentro de esa competencia exclusiva estatal se sitúa la posibilidad de establecer medidas que regulen y coordinen las actividades con proyección externa de las CCAA, para evitar o remediar eventuales perjuicios sobre la dirección y puesta en ejecución de la política exterior que, en exclusiva, corresponde a las autoridades estatales. Sin embargo, como también se indica en la STC 80/2012, de 16 de mayo de 2012 (ECLI:ES:TC:2012:80), esta conclusión no descarta que la dimensión internacional del deporte tenga una incidencia en la acción exterior del Estado que, aun sin implicar el ejercicio de las actividades propias de la materia de relaciones internacionales, justifique la intervención estatal en esta materia. *Vid.* BERMEJO VERA, J.: “El marco jurídico del deporte en España... ob. cit., pág. 20.

la necesaria comunicación entre las distintas Comunidades Autónomas «espacialmente» competentes”<sup>243</sup>. En resumidas cuentas, al tratarse de competencias exclusivas estatales de gran amplitud, permiten la injerencia de la actividad del Estado en el deporte, la cual se ve legitimada además por la transversalidad del fenómeno deportivo, entendida ésta como la cualidad que tiene el deporte para trascender a más de un solo ámbito de la vida pública<sup>244</sup>.

#### B) El Consejo Superior de Deportes.

Profundizando en el sustrato normativo de la actuación estatal en materia deportiva, y subjetivándola, el artículo 7.1 LD establece que la actuación de la Administración del Estado en el ámbito del deporte corresponde y es ejercida directamente por el CSD, salvo los supuestos de delegación previstos en LD<sup>245</sup>. Así pues, de acuerdo con el artículo 7.2 LD y el artículo 1 del Real Decreto 460/2015, de 5 de junio, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo Superior de Deportes, el CSD es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Educación y Ciencia, aunque, reglamentariamente, el Gobierno puede modificar esta

---

<sup>243</sup> Véase, en este sentido, *ibidem* págs. 19-20. El TC, por su parte, ha afirmado que, en lo que concierne al título competencial de “cultura”, materia sobre la que se proyectan competencias concurrentes del Estado y las CCAA, como ya afirmaron en las STC 49/1984, de 5 de abril de 1984 (ECLI:ES:TC:1984:49); y STC 106/1987, de 25 de junio (ECLI:ES:TC:1987:106), si bien es cierto que no puede negarse la dimensión cultural del deporte dada su relación con el desarrollo de la personalidad, con la educación y con el intercambio de valores y culturas que fomenta la práctica deportiva, también lo es que en ese título competencial tiene difícil encaje la materia deportiva cuando la cuestión venga referida única y exclusivamente a una cuestión organizativa o estructural de la práctica del deporte, por ejemplo, en relación a la representación internacional de una modalidad deportiva, y no a otras dimensiones del mismo. *Vid.* STC núm. 110/2012, de 23 mayo de 2012 (ECLI:ES:TC:2012:110) y STC 80/2012, de 18 de abril de 2012 (ECLI:ES:TC:2012:80).

<sup>244</sup> En este mismo sentido, el SA: *El deporte español ante el Siglo...* ob. cit., pág. 40; puso de relieve que la actuación estatal en el deporte tiene un fundamento distinto al contenido en el artículo 43.3 CE y exige situar la actividad del Estado en un entorno más amplio que incide en títulos generales y que, en lo estrictamente competencial, le reserva una parcela que no puede ser cubierta por las CCAA ya que supone la superación del concepto territorial para centrarse en un ámbito territorial definido y gestionado por el Estado. Consecuencia de ello es la LD y las disposiciones que la desarrollan.

<sup>245</sup> CAZORLA PRIETO siempre ha estado convencido de que el órgano directivo en el deporte debía ser público, valorando la figura del organismo autónomo positivamente en términos globales. En definitiva, el Estado contemporáneo difícilmente puede desprenderse de las competencias básicas sobre la ordenación del deporte, habida cuenta de su importancia social, económica y política, así como de la atrofia sufrida a causa de la estatalización anterior. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado...* ob. cit., pág. 265-268.

adscripción<sup>246</sup>. Para llevar a cabo la actuación de la Administración del Estado en el ámbito deportivo, el artículo 8 LD y el artículo 3 del Real Decreto 460/2015, de 5 de junio, por el que se aprueba el Estatuto del Consejo Superior de Deportes, otorgan al CSD amplias competencias.

Desde el punto de vista fiscal, es indiscutible que el CSD, como organismo autónomo del Estado encargado de la actuación del Estado en el ámbito del deporte, salvo delegación prevista en los supuestos recogidos en LD, es uno de los sujetos que se detallan en el artículo 9.1 b) LIS y que, por lo tanto, todas las rentas que pueda obtener se encontraran sujetas y exentas de gravamen en el IS.

### *C) Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte.*

---

<sup>246</sup> Nótese que la calificación de organismo autónomo administrativo pierde su virtualidad con los artículos 43 y 45 de la ya derogada LOFAGE, puesto que con ellos se eliminó la tradicional distinción que se hacía entre organismos autónomos administrativos y comerciales, industriales y financieros. Asimismo, en relación con los organismos autónomos, es preciso tener en cuenta que, anteriormente, eran los artículos 41 y siguientes de la LOFAGE los que regulaban su régimen jurídico. No obstante, con la derogación de esta Ley, la regulación de los mismos pasa a estar en los artículos 98 a 102 LRJSP. De acuerdo con lo dispuesto en el preámbulo de esta Ley, los organismos públicos, término que comprende tanto a los organismos autónomos como a las entidades públicas empresariales, se definen como aquéllos dependientes o vinculados a la AGE, bien directamente, bien a través de otro organismo público, cuyas características justifican su organización en régimen de descentralización funcional o de independencia, y que son creados para la realización de actividades administrativas, sean de fomento, prestación, gestión de servicios públicos o producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación, así como actividades de contenido económico reservadas a las AAPP. Tienen personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión y les corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus fines, salvo la potestad expropiatoria. En particular, los organismos autónomos, de acuerdo con el artículo 84 LRJSP, son parte del sector público institucional, y desarrollan actividades derivadas de la propia Administración pública en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta, mientras que las entidades públicas empresariales se califican por simultanear el ejercicio de potestades administrativas y de actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación. Así, según el artículo 98 LRJSP, los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración pública, tales como actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Asimismo, los organismos autónomos dependen de la AGE a la que corresponde su dirección estratégica, la evaluación de los resultados de su actividad y el control de eficacia. En cuanto a la normativa que resulta aplicable a los mismos, el artículo 99 LRJSP dispone que los organismos autónomos se regirán por lo dispuesto en esta Ley, en su ley de creación, sus estatutos, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, y el resto de las normas de Derecho Administrativo general y especial que le sea de aplicación. En defecto de norma administrativa, se aplicará el derecho común.

Por otra parte, la Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte también es una entidad deportiva pública. Se creó por medio de la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud en el deporte y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva, la cual fue el resultado del alto compromiso internacional asumido por España en la lucha contra el dopaje, con la finalidad de tomar como base un régimen de independencia, convirtiéndose de este modo en el referente fundamental en la lucha contra el dopaje, y constituyéndose el organismo público a través del cual se realizan las políticas estatales de protección de la salud en el deporte y, entre ellas y de modo especial, de lucha contra el dopaje y de investigación en ciencias del deporte.

Su estatuto se aprueba por el Real Decreto 461/2015, de 5 de junio, y en su artículo primero se declara que la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte es un organismo público de los previstos en el artículo 43.1.c) de la ya derogada LOFAGE y por la LAE, al que se le otorga de personalidad jurídica diferenciada, patrimonio y tesorería propios y autonomía de gestión y funcional. Su objeto es el desarrollo de las políticas estatales de protección de la salud en el deporte y, entre ellas y de modo especial, de lucha contra el dopaje y de investigación en ciencias del deporte, con arreglo a lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva. Su régimen jurídico se fija en el artículo 2 de sus Estatutos, rigiéndose dicha Agencia por la LAE; por la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, y su normativa de desarrollo, por su Estatuto y, supletoriamente, por las normas aplicables a las entidades de Derecho público adscritas a la AGE. Asimismo, queda sujeta a la normativa específica en materia de control del dopaje dictada por la Agencia Mundial Antidopaje, cuando sea de aplicación.

En este sentido, la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte pasa a asumir las competencias que el CSD venía ejerciendo en relación con la protección de la salud en el deporte y, entre ellas, y de modo especial, de lucha contra el dopaje. Esta medida supone un notable fortalecimiento de la nueva Agencia en todos los aspectos y aspira a convertirla en el referente fundamental de la protección de la salud en la actividad deportiva.

Sin embargo, si nos detenemos en su naturaleza jurídica y su régimen jurídico aplicable, nos surgen dudas. Así, pese a las ambiciosas intenciones del legislador con las Agencias, la disposición derogatoria única de la LRJSP derogó la LOFAGE y la LAE, si bien esta última continúa vigente hasta que, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional cuarta de la LRJSP, concluya el plazo de adaptación de las agencias existentes en el Sector Público estatal.

Concretamente, tal y como se expresa en esta disposición adicional cuarta LRJSP, todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal existentes en el momento de la entrada en vigor de esta Ley deben adaptarse al contenido de la misma en el plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica. La adaptación se realizará preservando las actuales especialidades de los organismos y entidades en materia de personal, patrimonio, régimen presupuestario, contabilidad, control económico-financiero y de operaciones como agente de financiación, incluyendo, respecto a estas últimas, el sometimiento, en su caso, al ordenamiento jurídico privado. Las especialidades se preservarán siempre que no hubieran generado deficiencias importantes en el control de ingresos y gastos causantes de una situación de desequilibrio financiero en el momento de su adaptación.

Retrotrayéndonos a las motivaciones del legislador en relación con las Agencias, en la propia Exposición de motivos de la LRJSP, se pone de relieve que la preocupación por la idoneidad de los entes públicos, y la voluntad de abordar su reforma, condujo a la aprobación de la LAE, mediante la que se creó este nuevo tipo de ente. El objetivo prioritario de esta Ley fue establecer mecanismos de responsabilidad en la dirección y gestión de los nuevos organismos públicos, vinculando el sistema retributivo al logro de sus objetivos y reconociendo un mayor margen de discrecionalidad en la gestión presupuestaria. La Ley autorizó la creación de doce Agencias, si bien hasta el momento sólo se han constituido siete de ellas y la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, autorizada en otra Ley.

Novedosamente, el objetivo de la reforma fue instaurar la Agencia como nuevo modelo de ente público, pero nació ya con una eficacia limitada. La disposición adicional quinta de la Ley autorizaba al Gobierno para transformar en Agencia los

Organismos Públicos cuyos objetivos y actividades se ajustasen a su naturaleza, lo que implicaba el reconocimiento de la existencia de entidades que, por no cumplir este requisito, no precisarían transformación, y que permanecerían en su condición de Organismos Autónomos, Entidades Públicas Empresariales o entes con estatuto especial. Y, sin embargo, la disposición adicional séptima ordenaba atribuir el estatuto a todos los organismos públicos de futura creación con carácter general. Por todo ello, desafortunadamente, los objetivos de la Ley no se alcanzaron a causa de un desarrollo posterior muy limitado, y porque las medidas de control de gasto público habían neutralizado la pretensión de dotar a las agencias de mayor autonomía financiera.

Sea como fuere, esta Agencia pervive activamente en nuestro ordenamiento jurídico, configurándose como un organismo público. Por ello, a nuestro entender, aunque va a resultar complicado que sea relevante a efectos del IS a causa de la actividad que tiene encomendada, ello no es óbice para que, teórica y abstractamente, pueda obtener renta sujeta a este Impuesto. Dicho esto, afirmada la sujeción de la Agencia al IS, al igual que el resto de entes públicos, realmente esta Agencia queda liberada de gravamen en este Impuesto porque se encuentra entre aquellas entidades completamente exentas de gravamen en virtud de lo dispuesto por el artículo 9.1 g) LIS.

Pese a afirmar sin titubeos lo anterior, ¿cómo es posible aplicar la exención plena al amparo de este precepto cuando realmente la norma a la que se remite no contempla a esta concreta Agencia? Obviamente, puede resultar confuso que la Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte no se encuentre expresamente entre los sujetos que se referencian en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera LAE. Pero, aunque sea así, ello no significa que este apartado no dé cobertura para la aplicación de la exención plena a esta entidad, habida cuenta que, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva, y a partir de su entrada en vigor, la antigua Agencia Estatal Antidopaje pasó a denominarse Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte.

Por tanto, teniendo presente que la Agencia Estatal de Protección de la Salud del Deporte es, no ya la legítima heredera de la Agencia Estatal de Antidopaje de España,

sino esa misma, pero con distinto nombre, podemos concluir que la exención plena le resulta aplicable al amparo de lo dispuesto por el apartado g)<sup>247</sup>.

## 2. Las administraciones autonómicas.

### A) Planteamiento.

Con independencia de la necesidad de la actuación estatal en el deporte, fruto de la superación del concepto territorial de las CCAA y la existencia de competencias exclusivas del Estado directamente conexas con el fenómeno deportivo, tal y como ya hemos afirmado anteriormente, el sustrato básico y fundamental del fenómeno deportivo se encuentra en el artículo 43.3 CE, que establece la obligación de los poderes públicos de fomentar el deporte. Esta obligación, como tal, tiene una dimensión subjetiva y objetiva concreta. Subjetivamente, cuando el precepto constitucional hace referencia a los poderes públicos, entendemos que se refiere a todos ellos sin excepción, ya que la dicción literal del precepto deja entrever su *vis expansiva* confirmando así el mandato dirigido a todos los poderes públicos sin excepción. Sin embargo, objetivamente, para precisar el contenido del mandato constitucional, debe tomarse en consideración necesariamente el reparto competencial que se recoge en la CE, pues en función del mismo se materializa de forma concreta el fomento del deporte a través de las distintas AAPP.

En consecuencia, tomando en consideración el análisis realizado en la parte introductoria de este trabajo, la promoción del deporte es, en virtud de lo dispuesto por el artículo 148.1. 19º CE, una de las materias que pueden ser asumidas por las CCAA de forma exclusiva en sus respectivos Estatutos de autonomía<sup>248</sup>. En realidad, todos los

---

<sup>247</sup> Como podemos observar, la norma tributaria de exención refleja en este caso la adopción de la técnica legislativa del reenvío a otra norma de carácter extrafiscal para delimitar los concretos sujetos que van a resultar exentos de gravamen en el IS gracias a este precepto. El empleo de esta técnica legislativa es lícito y puede resultar adecuado debido a la amplitud de los sujetos que se recogen en la norma objeto de reenvío, así como por las posibles mutaciones de las entidades que se recogen en la misma. Sin embargo, en el caso de las Agencias, cuando finalmente sea derogada la LAE, el legislador debería plantearse la adecuación del tenor literal para que el reenvío se realice a una norma vigente. No es que sea imposible que el tenor literal quede así, y el reenvío se entienda efectuado a la nueva norma que venga a sustituir a la anterior, pero sí que sería menos confuso.

<sup>248</sup> La consolidada doctrina del TC ha sentado la interpretación correcta de la “*exclusividad competencial*” de las CCAA en el ámbito del deporte, debiendo entenderse de manera relativa, habida

Estatutos de autonomía aprobados han asumido competencias exclusivas de regulación y ejecución en materia deportiva, disponiendo de un amplio abanico de posibilidades para adoptar las medidas de apoyo y fomento<sup>249</sup>. Por ello, sin tener en cuenta la injerencia legítima del Estado en el marco del deporte a causa de la superación del concepto territorial y de la existencia de competencias estatales exclusivas conexas, que las CCAA deban desarrollar el grueso de la actividad pública en el deporte a través de la legislación deportiva autonómica<sup>250</sup>, la cual ya ha sido aprobada en cada Comunidad Autónoma, no significa que la descentralización que se produce en el deporte carezca de racionalidad o precedente, puesto que también es una práctica habitual en los países de nuestro entorno<sup>251</sup>.

---

cuenta de las competencias que pueden ser atribuidas al Estado en materia deportiva al abrigo de diversos títulos competenciales y a los límites de carácter territorial y personal que son casi absolutamente insoslayables. *Vid.* BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte en España... ob. cit., pág. 19.

<sup>249</sup> Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía asume competencias exclusivas en materia de deporte, de conformidad con el artículo 72.1 de su Estatuto de Autonomía, aprobado mediante la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, que dispone: “*corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de deportes y de actividades de tiempo libre, que incluye la planificación, la coordinación y el fomento de estas actividades, así como la regulación y declaración de utilidad pública de entidades deportivas*”. Este precepto da buena cuenta del vasto alcance competencial atribuido a la Comunidad Autónoma en materia de deporte y cuyo mandato se hace efectivo con la promulgación de la LDA. Por lo que a la Comunidad Autónoma de Madrid refiere, el artículo 26.17 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, le reconoce plenas funciones legislativas en materia de promoción del deporte. Igualmente, el Estatut d’Autonomía de la Comunitat Valenciana, aprobado por la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. en su artículo 49.1.28, otorga a la Generalitat competencia exclusiva en materia de deportes y ocio.

<sup>250</sup> Resulta muy acertada la reflexión aportada por GAMERO CASADO, en la que concluye que se han dictado leyes de cabecera en la materia deportiva, objeto de posteriores desarrollos normativos subordinados, dando lugar a un fabuloso edificio normativo compuesto de diferentes racimos en una multiplicación que tiende al infinito y es objeto de continuas reformas o de nuevos desarrollos reglamentarios. *Vide* GAMERO CASADO, E.: “Derecho deportivo y Derecho Autonómico”... ob. cit., pág. 108.

<sup>251</sup> Véase S/A: *El deporte español ante el Siglo...* ob. cit., pág. 52. Para GARCÍA-UNANUE, FELIPE, y GALLARDO, la descentralización de competencias, entre las cuales se encuentra la materia deportiva, se agrupa en un movimiento más amplio, y que afecta a toda la Administración Pública. Dicho proceso se ha denominado generalmente como “*Nueva Gestión Pública*” y está basado en la descentralización de los diferentes servicios, la orientación al resultado, la evaluación del desempeño y la adaptación de técnicas y herramientas de gestión propias del sector privado para facilitarlas. GARCÍA-UNANUE, J. FELIPE, J. L. y GALLARDO, L.: “Autofinanciación en los organismos autónomos deportivos municipales en España: cálculo y evolución”. *Revista Española de Educación Física y Deportes*, nº 404, 2014, pág. 17. Sobre el proceso denominado “*Nueva Gestión Pública*”, puede consultarse con mayor detenimiento HOOD, C.: “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, nº 69 (1), 1991, págs. 93-109; y JANSEN, E. P.: “New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information”, *Financial Accountability & Management*, nº 24 (2), págs. 169-191.



Como es evidente, la actuación de las CCAA en el marco del deporte se lleva a cabo por la estructura administrativa existente. Así pues, con un enfoque general que engloba los caracteres comunes de los entes públicos de las CCAA, constatamos que éstas, para organizar su estructura administrativa en materia deportiva, han seguido un modelo basado en los patrones de la Administración central<sup>252</sup>. Por tanto, comúnmente, las funciones de promoción, desarrollo y fomento del deporte se asignan a los departamentos o consejerías de cultura de los gobiernos autonómicos, en los que existe una unidad administrativa responsable del ejercicio de estas funciones que, en la mayoría de los casos, cuenta con rango de dirección general<sup>253</sup> o secretaría general<sup>254</sup>.

Además, del mismo modo que ocurre en el plano estatal, y con la misma finalidad de descentralizar la competencia administrativa autonómica, en las CCAA también se crean entidades de derecho público de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado que, sujetas a la normativa por la que se rigen este tipo de entes, se perfilan como órganos específicos encargados de ejecutar la política en materia deportiva, tomando como nomenclatura distintas denominaciones, tales como Institutos o Consejos, y que se adscriben a la Consejería o Departamento que ostenta la titularidad

---

<sup>252</sup> En este sentido, véase, CORCUERA TORRES: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 36; y CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, pág. 117.

<sup>253</sup> Es el caso, por ejemplo, de la Comunidad Autónoma de Aragón, la cual, al amparo de lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 108/2015, de 7 de julio, del Gobierno de Aragón, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, y del Decreto 314/2015, de 15 de diciembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba la estructura orgánica del Departamento de Educación, Cultura y Deporte, establece una Dirección General de Deportes, aunque el artículo 7 de la ya derogada Ley 4/1993, de 16 de marzo, del Deporte de Aragón ya la establecía con anterioridad. Igualmente ocurre en la Comunitat Valenciana, donde, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25 del Decreto 186/2017, de 24 de noviembre, del Consell, por el que aprueba el Reglamento orgánico y funcional de la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte, se establece una Dirección General de Deportes que depende orgánicamente de la Secretaría Autonómica de Cultura y Deporte. Asimismo, en Castilla y León también se establece una Dirección General de Deportes, *ex* artículo 2 del Decreto 39/2011, de 7 de julio, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Cultura y Turismo. De igual manera, en la Comunidad Autónoma de Madrid, el artículo 2 del Decreto 121/2017, de 3 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Cultura, Turismo y Deportes, establece una Dirección General de Deportes.

<sup>254</sup> En Andalucía, el artículo 6 del Decreto 154/2012, de 5 de junio, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Cultura y Deporte, establece la Secretaría General para el Deporte. En Cataluña, verbigracia, conforme a lo establecido por el artículo 35.2 del Decreto legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del Deporte, se establece una Secretaría General del Deporte, que se postula como órgano de dirección de la Administración deportiva de la Generalidad, es decir, de dirección política; y está adscrita al Departamento que tiene asignadas las competencias en materia deportiva.

de las competencias en materia deportiva. De este modo, la creación de estas entidades permite a las Administraciones autonómicas acometer sus funciones gestoras en la materia deportiva de forma ágil y operativa; pues el carácter dinámico, variable y no previsible que tienen estas entidades hace más sencilla la difícil tarea de desarrollar la gestión de instalaciones y actividades deportivas, las cuales son tan variopintas que los criterios comunes que emplean las AAPP para otras áreas se revelan como deficientes e inapropiados.

*B) Institutos y consejos autonómicos de deportes.*

En Cataluña, por ejemplo, el artículo 35.3 del Decreto Legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del Deporte, regula el Consejo Catalán del Deporte, que es un organismo autónomo dotado de personalidad jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y económica, así como de plena capacidad de obrar para el cumplimiento de las finalidades y objetivos de la Ley del Deporte catalana, y se encarga de la dirección y gestión de la actividad administrativa deportiva, y que está adscrito, mediante Secretaría General, al Departamento de Cultura de la Generalidad de Cataluña.

De igual modo, en la Comunitat Valenciana, la Ley 3/2006, de 12 de mayo, de la Generalitat, de Creación del Consell Valencià de l'Esport, creó el Consell Valencià de l'Esport, que se encuentra regulado actualmente en el artículo 8 de la Ley 2/2011, de 22 de marzo, del Deporte y la Actividad Física de la Comunitat Valenciana. Se configura como una entidad de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado, con personalidad jurídica, patrimonio propio y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines; depende de la Generalitat; queda adscrito a la Conselleria que ostente las competencias de deporte; y cuenta con una estructura autonómica, así como con sus correspondientes delegaciones territoriales a nivel provincial en el ámbito de la Generalitat<sup>255</sup>.

---

<sup>255</sup> En realidad, el Consell Valencià de l'Esport es el órgano principal de gestión de la política deportiva de la Generalitat, siendo órganos adscritos al mismo el Consell Assessor de l'Esport, como expresión de participación y consulta social, el Tribunal del Deporte de la Comunitat Valenciana, exponente de la aplicación de la potestad disciplinaria y de la resolución de conflictos, y la Junta de Mediación y Arbitraje Deportivo de la Comunitat Valenciana, estamento que garantiza la mediación y el arbitraje como primer y principal medio de solución de los conflictos en el ámbito del deporte. En definitiva, el Consell Valencià de l'Esport es el órgano encargado de ejecutar la política deportiva de la Generalitat que, como entidad de

Por su parte, en la Comunidad Autónoma de Madrid, gracias a la derogada Ley 2/1986, de 5 de junio, de la Cultura Física y el Deporte de la Comunidad de Madrid, se creó el IMDER, que se calificaba como un organismo autónomo con la naturaleza de aquellos que se señalaban en el artículo 4.1 a) de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid y en el artículo 4.2 de la Ley 1/1984, de 19 de enero, reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid<sup>256</sup>. Sin embargo, a pesar de la teórica conveniencia de ejercer las competencias autonómicas de forma descentralizada a través de entidades públicas asimiladas a los organismos autónomos del Estado, de acuerdo con el artículo 6.6 del Decreto 72/2015, de 7 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se modifica la estructura orgánica de las Consejerías de la Comunidad de Madrid, se previó la extinción del IMDER para el día 31 de diciembre de 2015, produciendo plenos efectos con fecha 1 de enero de 2016, asumiendo sus competencias desde entonces la Dirección General de Juventud y Deporte de la Consejería de Educación, Juventud y Deporte<sup>257</sup>.

---

derecho público, actúa bajo la superior planificación, dirección y tutela de la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte.

<sup>256</sup> Creemos que la denominación “*organismo autónomo*” que acogía la antigua Ley del deporte madrileña no es la más adecuada a la realidad general y actual del universo normativo de la Administración territorial, en la medida que consideramos más adecuado, en aras de la armonía terminológica de la normativa estatal y sectorial, calificar al IMDER como una entidad de derecho público con análogo carácter a los organismos autónomos del Estado. No obstante, el *nomen iuris* no influye sobre la verdadera esencia de este Instituto que es claramente análoga a la de los organismos autónomos del Estado. Por otra parte, es preciso tener presente que, de acuerdo con el artículo 17.1 de esta Ley, el IMDER se encontraba adscrito a la Consejería de Cultura y Deportes de la Comunidad de Madrid y, en lo no previsto por esta Ley, el IMDER se debía regir por la ley 1/1984, de 19 de enero, sobre Administración Institucional de la Comunidad de Madrid.

<sup>257</sup> Los siguientes pasos normativos que marcan la desaparición del IMDER se recogen en el Decreto 198/2015, de 4 de agosto, del Consejo de Gobierno, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Educación, Juventud y Deporte, que preveía en su disposición final tercera, y en relación con la aplicación de la disposición transitoria única del anteriormente citado Decreto 72/2015, de 7 de julio, que el titular de la Consejería de Educación, Juventud y Deporte debía dictar cuantas órdenes fueran necesarias para establecer las medidas precisas que hicieran efectiva la extinción de los organismos autónomos afectados por la aplicación de dicha disposición, así como para adaptar durante el período transitorio la composición y titularidad de cualquiera de sus órganos y unidades hasta su efectiva liquidación. En virtud de ello, se dictó la Orden 3883/2015, de 23 de diciembre, del Consejero de Educación, Juventud y Deporte, por la que se dictan medidas relativas a la extinción del organismo autónomo en liquidación Instituto Madrileño del Deporte. Las funciones y servicios que venía realizando el IMDER quedan traspasadas a la Consejería de Educación, Juventud y Deporte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.6 del Decreto 72/2015, de 7 de julio, en el que se determina la asunción de las competencias del Instituto por la Dirección General de Juventud y Deporte de esta Consejería.

Mención especial merece la particular situación en Andalucía sobre este particular. Si analizamos los artículos 14 a 19 de la Ley 5/2016, de 19 de julio, del Deporte de Andalucía, podemos afirmar que, entre los órganos adscritos a la Consejería competente en materia de deporte, se distinguen los órganos de gestión especializada, como el Instituto Andaluz del Deporte y el Centro Andaluz de Medicina del Deporte; los órganos de participación social, como el Consejo Andaluz del Deporte y el Consejo Andaluz de Federaciones Deportivas; el órgano sancionador, disciplinario, electoral federativo y de arbitraje o mediación en materia deportiva, que es el Tribunal Administrativo del Deporte de Andalucía; y los órganos en materia de dopaje y contra la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte, es decir, la Comisión Andaluza Antidopaje y la Comisión Andaluza contra la Violencia, el Racismo, la Xenofobia y la Intolerancia en el Deporte.

Pues bien, del mismo modo que en las CCAA analizadas, existen Consejos o Institutos que se postulan como entidades de derecho público con carácter análogo a los organismos autónomos del Estado, cuyas actividades se traducen someramente en el ejercicio descentralizado de la competencia autonómica en materia deportiva para una mayor agilidad y adecuación de la actuación administrativa. En realidad, en Andalucía, casi todos estos órganos, no tienen personalidad jurídica diferenciada y, en consecuencia, no son entidades públicas de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado, puesto que, conforme establece el artículo 98 LRJSP, la personalidad jurídica, entre otros, es uno de sus principales elementos definitorios.

En este sentido, por ejemplo, tanto el Instituto Andaluz del Deporte (artículo 15 LDA) como el Centro Andaluz de Medicina del Deporte (artículo 16 LDA), se perfilan, no como entidades públicas de análoga naturaleza a los organismos autónomos del Estado, sino como meros servicios de gestión administrativa especializada, los cuales, de acuerdo con el artículo 15 de Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, carecen de personalidad jurídica independiente, deben adscribirse orgánicamente a una determinada Consejería, y obedecen a razones de especialización funcional para la identificación singular del servicio público ante la ciudadanía u otros motivos justificados. Además, es importante tener en cuenta que su denominación, estructura y competencias se deben definir en el correspondiente decreto por el cual se crean.

Así las cosas, para que el Instituto Andaluz del Deporte y el Centro Andaluz de Medicina del Deporte se perfilaran como entidades públicas de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado, es decir, como entidades públicas instrumentales y pertenecientes a la administración institucional de la Administración de la Junta de Andalucía, deberían, conforme a lo dispuesto por los artículos 50 a 52 LAJA, adoptar la forma jurídica de la agencia administrativa, que es, conforme a la clasificación que se realiza en el artículo 52 LAJA, el ropaje jurídico equivalente al que revisten los organismos autónomos del Estado<sup>258</sup>. De este modo, las agencias administrativas, y el resto de entidades instrumentales de la Administración andaluza, a diferencia de los servicios de gestión administrativa especializada, se caracterizan por tener personalidad jurídica diferenciada; autonomía de gestión y recursos; una tesorería diferenciada; así como por ajustarse al principio de instrumentalidad, con arreglo al cual los fines y objetivos que se les asignan específicamente son los propios de la Administración de la que dependen<sup>259</sup>.

A decir verdad, la redacción que finalmente se ha dado a la LDA contrasta bastante con el tenor literal que se plasmaba en su anteproyecto de Ley, pues, por ejemplo, en éste se recogía la intención de configurar el Instituto Andaluz sobre el

---

<sup>258</sup> Para que puedan crearse estas agencias administrativas, debe concurrir, *ex* artículo 66 LAJA, la necesidad de dotar al servicio o actividad en cuestión de una especial autonomía de gestión respecto de los órganos de la Consejería a los que se encuentre adscrito; la existencia de un patrimonio que, por su especial volumen o entidad, requiera su gestión a través de una entidad con personalidad jurídica; o la existencia de un servicio susceptible de financiarse en más de un cincuenta por ciento mediante los ingresos que genere su propia actividad. Como bien pone de manifiesto FERNÁNDEZ LUQUE, en el caso particular del Instituto Andaluz del Deporte, únicamente es posible crear una agencia administrativa al amparo del primero de los motivos expuestos, en la medida que exista la necesidad de dotar al servicio o actividad deportiva de una especial autonomía de gestión respecto de los órganos de la Consejería a los que se encuentre adscrito. En este sentido, cabe remarcar, tal y como manifiesta el autor, que la decisión de singularizar un determinado servicio administrativo, hasta dotarle de personalidad jurídica propia y distinta como ente instrumental, no es más que una determinación de carácter estratégico-político que debe ser suficientemente motivada por el poder ejecutivo, pero que requerirá ineludiblemente el refrendo del Parlamento mediante ley. Por ello, con independencia de la justificación administrativa, es necesario que formalmente la Asamblea legislativa apruebe la creación de la nueva agencia. *Vid.* FERNÁNDEZ LUQUE, J. M: “El Instituto Andaluz del Deporte, como entidad administrativa con gestión diferenciada sin personalidad jurídica propia, en el ámbito de la administración pública deportiva andaluza”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, Junta de Andalucía, nº 9, 2009, pág. 275.

<sup>259</sup> Teniendo presente la clasificación de las entidades instrumentales de la Administración andaluza que realiza el artículo 52 LAJA, y que se desglosan en agencias y entidades instrumentales privadas, no cabe perder de vista que estas últimas se componen, a su vez, de acuerdo con el apartado tercero del artículo anteriormente citado, por las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público andaluz, las cuales tienen personalidad jurídica privada, por lo que, en ningún caso, podrán disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad.

Deporte como una agencia administrativa, lo que bien le valdría, al menos a los efectos del artículo 9.1 LIS, la calificación de entidad pública de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado. Sin embargo, el hecho que finalmente no se haya configurado al Instituto Andaluz del Deporte como una agencia administrativa se encuentra en plena armonía con el contenido del Decreto-ley 5/2010, de 27 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público, y del Acuerdo de 27 de julio de 2010, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Plan de Reordenación del Sector Público de la Junta de Andalucía; pues da buena cuenta, tal y como afirma FERNÁNDEZ LUQUE, que el objetivo final pretendido es la reducción, al menos en cantidad, del sector público andaluz, ya que en ambos casos se contienen previsiones que restringen la proliferación de nuevos entes instrumentales<sup>260</sup>. De hecho, el propio Plan de Reordenación del Sector Público se inicia afirmando que éste se articulará en torno a tres líneas de actuación, correspondiendo la primera de ellas, justamente, con la reducción del número de entidades instrumentales.

Ahora bien, el debate resulta estéril a efectos del IS, ya que, desde un punto de vista teleológico, en realidad no es relevante que finalmente no se hayan constituido estas agencias administrativas, pues tanto si se hubieran constituido como si no, quedando en este último caso como en la actualidad, esto es, como servicios de gestión diferenciada pero dependientes de la Consejería o Departamento competente en materia de deporte, el resultado es el mismo, es decir, su completa exención en este Impuesto. No obstante, desde un punto de vista formal, la constitución de estas agencias

---

<sup>260</sup> *Vide* FERNÁNDEZ LUQUE, J. M.: “El Instituto Andaluz del Deporte...”, ob. cit., pág. 276. Sin embargo, la situación experimentada en Andalucía no es única. La doctrina administrativista ha analizado concienzudamente la reducción que, vivida en el Sector Público con carácter general, donde, a raíz de una crisis económica sin parangón en nuestra historia reciente, la cual ha traído consigo una crisis social e institucional, ha obligado a la contracción del Sector Público, que se articula y fundamenta en los principios de estabilidad presupuestaria. Sin embargo, la paradoja que se produce en relación con la forma jurídica de estos entes no es algo baladí. Así pues, la crisis económica y el principio de estabilidad presupuestaria, nos ha hecho asistir a lo que se ha llamado “reorganización” del Sector público, aunque más bien se trata de un eufemismo que enmascara bajo dicho vocablo una verdadera reducción del Sector público. En este contexto, habiendo analizado la normativa aplicable, hemos puesto de manifiesto como el Instituto Andaluz del Deporte no se ha configurado finalmente como un organismo autónomo y como el IMDER fue extinguido. Así, la creación de estructuras para llevar a cabo actividades deportivas en régimen descentralizado se ha visto, no sólo reducida, sino que, efectivamente, algunas de las estructuras ya creadas han sido desmanteladas, evidenciando de este modo la contracción real del sector público. En este sentido, sería paradójico, cuando menos, que se recurriera a fórmulas consorciales para llevar a cabo prestaciones de servicios de carácter deportivo en lugar de emplear entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del estado, básicamente por los problemas que esta figura jurídico-administrativa trae consigo, tal y como veremos más adelante con mayor detenimiento.

administrativas si hubiera supuesto cierta diferencia, aunque no alterara el resultado final que se anuda al gravamen efectivo, puesto que, al ser sujetos independientes dotados de personalidad jurídica propia, de acuerdo con el artículo 1 y 7 LIS serían sujetos pasivos del IS, pero quedarían liberados del pago del impuesto *ex* artículo 9.1 b) LIS.

Sea como fuere, ya sea por aplicación del supuesto recogido en el apartado a) del artículo 9.1 LIS, que refiere a los órganos administrativos de las CCAA, tales como Direcciones Generales o Secretarías Generales; o por el apartado b) del artículo 9.1 LIS, que extiende la exención en el IS a las entidades de derecho público de las CCAA de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado; los entes públicos deportivos estudiados que adopten estas formas jurídicas estarán completamente exentos en el IS, por lo que, con independencia del volumen de los rendimientos obtenidos, nunca serán sometidos a tributación efectiva<sup>261</sup>.

### **3. Las administraciones locales.**

#### *A) Planteamiento.*

Antes que nada, tenemos que partir de la premisa que las EELL, teniendo siempre presente la legislación estatal y autonómica, pueden asumir competencias en materia deportiva al amparo de lo dispuesto por los artículos 25.2 l) LRBRL<sup>262</sup> y 26.1 c) LRBRL<sup>263</sup>. Esta atribución de competencias encuentra soporte constitucional en el artículo 137 CE, que garantiza la autonomía de las EELL para la gestión de sus propios

---

<sup>261</sup> En este sentido, véase por todos CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 36.

<sup>262</sup> Tal y como dispone el artículo 25.2 l) LRBRL: “*El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre*”. En la redacción original de la LRBRL, hasta que entró en vigor la reforma de 31 de diciembre de 2013, este apartado correspondía con el apartado m), y los términos en los que se configuraba eran diferentes, aunque poca trascendencia material ha tenido el cambio de los términos de este apartado. Concretamente, hacía referencia a la competencia municipal sobre actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; y el turismo.

<sup>263</sup> De acuerdo con el artículo 26.1 c) LRBRL: “*En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, en todo caso, los servicios siguientes: ... c) protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público*”.

intereses. Por ello, la determinación de intereses de estas en materia deportiva legitima la atribución competencial que se realiza en la LRBRL y en las distintas leyes del deporte autonómicas, pues lo contrario supondría ignorar el mandato constitucional descrito<sup>264</sup>.

Pero, la asunción de tales competencias no implica que la prestación de los servicios públicos relacionados con el deporte se realice sin patrón alguno de ejecución, sino que es imprescindible que éstos se gestionen de la forma más sostenible y eficiente, siempre y cuando los modos para prestar el servicio público, aun pudiendo ser muy variados, se restrinjan a las específicas modalidades que recoge el artículo 85.2 LRBRL. Concretamente, los servicios públicos deben gestionarse directamente, ya sea por la propia entidad local, por un organismo autónomo local, por una entidad pública empresarial local o por una sociedad mercantil municipal, cuyo capital sea de titularidad pública<sup>265</sup>; o indirectamente, lo cual puede darse mediante las distintas formas previstas para el contrato de concesión de servicios recogido en el artículo 15 de la nueva Ley

---

<sup>264</sup> Cabe resaltar que las diversas leyes autonómicas del deporte toman en consideración el papel de las EELL en el fenómeno deportivo. En este sentido, el artículo 23 de la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid, reserva a los Ayuntamientos, de conformidad con la LRBRL, el ejercicio de una amplia serie de funciones y competencias en materia deportiva. Por su parte, la Ley 2/2011, de 22 de marzo, de la Generalitat, del Deporte y la Actividad Física de la Comunitat Valenciana, en su artículo sexto, atribuye explícitamente competencias a las Diputaciones provinciales; y, en su artículo 7, a los municipios, las cuales corresponden, dicho de forma general, a labores de promoción, planificación y gestión deportiva, propiciando la participación, la integración y la cohesión social. En el caso de Andalucía, el artículo 12 LDA establece las competencias de las EELL, entre las cuales remite el apartado primero de este artículo al artículo 9.18 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía, para el establecimiento de las competencias municipales en el deporte, que se basan en su promoción y en la gestión de equipamientos deportivos de uso público. El apartado segundo del artículo 12 LDA otorga competencias a las Diputaciones provinciales de asistencia técnica, económica y material a los municipios. No obstante, es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con los artículos 12.3 y 13 LDA, las competencias de las EELL relacionadas con el deporte deben ejecutarse de conformidad con los principios de coordinación, cooperación y colaboración interadministrativa. En el caso de Cataluña, los artículos 39 y 40 del Decreto legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del deporte, prevén competencias en materia de deporte para los municipios y las comarcas, como entidades locales supramunicipales éstas últimas, respectivamente.

<sup>265</sup> Según el artículo 85.2 LRBRL, solamente podrá hacerse uso de las formas previstas en las letras c) (entidad pública empresarial local) y d) (sociedad mercantil local) cuando quede acreditado, mediante memoria justificativa elaborada al efecto, que resultan más sostenibles y eficientes que las formas dispuestas en las letras a) (gestión por la propia Entidad Local) y b) (organismo autónomo local), para lo que se deberán tener en cuenta los criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión. Además, deberá constar en el expediente la memoria justificativa del asesoramiento recibido que se elevará al Pleno del Ayuntamiento para su aprobación, debiendo incluirse los informes sobre el coste del servicio, así como el apoyo técnico recibido, que deberán ser publicitados. A estos efectos, se recabará informe del interventor local quien valorará la sostenibilidad financiera de las propuestas planteadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.



9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014<sup>266</sup>.

Precisamente, el municipio, por su cercanía con los ciudadanos, es la entidad territorial más idónea para ejercer competencias en materia deportiva<sup>267</sup>. La acción local trasciende de la construcción, gestión y mantenimiento de instalaciones deportivas para aplicarse, por ejemplo, sobre la programación de actividades de difusión del deporte o de carácter instrumental, el fomento de la acción privada o la organización de otras actividades, e incluso su regulación, por ejemplo, desde su perspectiva de la ocupación del dominio público local<sup>268</sup>. Por ello, las EELL, a través de entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado, es decir, organismos autónomos locales, o a través de sus propios órganos administrativos dependientes de la Concejalía que proceda en su caso, también realizarán las competencias que, por su especial relevancia para el conjunto de los ciudadanos, tienen atribuidas en materia de deporte.

*B) Patronatos o Institutos municipales o provinciales de Deportes.*

Asimismo, resulta especialmente importante resaltar que, para la realización de las competencias en materia deportiva, suele ser habitual el uso de los denominados

---

<sup>266</sup> Nótese que el tenor literal de la LRBRL remitía, en relación con la gestión indirecta, al contrato de gestión de servicios públicos regulado en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Sin embargo, esta norma ha sido derogada por la publicación de la nueva Ley de Contratos Públicos citada en el texto, y el contrato de gestión de servicios públicos ha sido sustituido por el contrato de concesión de servicios.

<sup>267</sup> En España, tal y como consideran GARCÍA-UNANUE, FELIPE y GALLARDO, los servicios deportivos municipales adquieren una gran importancia, ya que gestionan la mayoría de las instalaciones deportivas y dan servicio a la mayor parte de la población que práctica actividad física y deporte. Por tanto, es preciso modernizar estas entidades y su modelo de gestión. En este sentido, la autofinanciación, entendida como el porcentaje de los gastos del funcionamiento ordinarios cubiertos mediante los ingresos generados por la propia actividad, es decir, por el pago de los usuarios, es uno de los conceptos claves para comprender cómo debe funcionar la gestión deportiva municipal y, en consecuencia, debe formar parte de los objetivos de la entidad. Frecuentemente, la evolución en la gestión de servicios deportivos municipales obliga a mantener el servicio a pesar de recibir menores ingresos por parte de la Administración, lo que obliga a aumentar las fuentes de financiación propias y a reducir los costes. GARCÍA-UNANUE, J., FELIPE, J. L. y GALLARDO, L.: “Financiación en los organismos autónomos deportivos municipales... ob. cit., págs. 17-18 y 23

<sup>268</sup> Véase, en este sentido, TOSCANO GIL, F: “Las competencias de las entidades locales... ob. cit., pág. 199.

patronatos o institutos municipales o provinciales de deportes<sup>269</sup>. Pero, en relación con los mismos, la cuestión principal viene referida a su naturaleza jurídica, ya que en función de la misma las consecuencias tributarias pueden ser distintas en lo que respecta al IS. Pues bien, estos patronatos o institutos son, en la mayoría de casos, entidades de derecho público de ámbito local dotadas de personalidad jurídica propia, que se crean al amparo de lo dispuesto por el artículo 85 del Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales; y por el artículo 85 LRBRL. En consecuencia, estas entidades se constituyen en la mayoría de supuestos mediante la adopción de la forma jurídico sustantiva de entidad de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado. Esto es, un “*organismo autónomo local*” con personalidad jurídica y dotado de un patrimonio propio en la mayoría de los casos<sup>270</sup>. Es por ello por lo que se rigen por lo dispuesto en el artículo 85 bis LRBRL y los artículos 98 a 102 LRJSP, relativos al régimen jurídico aplicable a los organismos autónomos de la AGE.

En puridad, estos patronatos e institutos son, tal y como acabamos de afirmar, “*organismos autónomos locales*”, o lo que es lo mismo, entidades de derecho público de naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado. En este sentido, aunque la específica denominación de estas entidades pueda crear confusiones sobre su naturaleza real, creemos que dichas confusiones se solventan sin mayores complicaciones si ignoramos el *nomen iuris* otorgado en favor de su naturaleza, que es

---

<sup>269</sup> Vide CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 36; D'OCÓN ESPEJO, A. M.: “La exención plena...” ob. cit., pág. 256; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 117.

<sup>270</sup> En este sentido, si atendemos, por ejemplo, aunque no sea específicamente en materia deportiva, a lo dispuesto en la Resolución DGT núm. 1105/2004, de 27 de abril, podemos observar que el Instituto Municipal de Desarrollo y Promoción de Córdoba se reconoce como una entidad de carácter análogo a los Organismos Autónomos del Estado, en cuanto sus Estatutos le atribuyen una función de desarrollo y, además, se someten al Derecho Público. En consecuencia, se le reconoce la exención plena que contiene el artículo 9.1 b) LIS. Por ello, se confirma que las EELL, a través de los “*organismos autónomos locales*”, también realizan, mediante el empleo de entidades de naturaleza instrumental, las competencias que tienen atribuidas de forma descentralizada; siendo los Institutos o Patronatos la nomenclatura de estas entidades cuya forma jurídica es la de entidad de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado. Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., pág. 3. No obstante, cabe tener presente que, aunque la mayoría de las veces estos Institutos o patronatos ostenten la naturaleza jurídica de organismo autónomo local, tal y como ya pusieron de manifiesto CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 117; es posible que los patronatos provinciales o municipales de deportes se configuren de forma mixta como fundaciones públicas de servicios y organismos autónomos locales, lo cual tendría su incidencia en la tributación en el IS.

la que, en definitiva, permite otorgarles unas determinadas características definitorias a estas entidades. En suma, queda claro que estos institutos o patronatos son, en la mayor parte de los casos, organismos autónomos locales, lo que implica que resulten plenamente exonerados de gravamen en el IS por las rentas que pudieran obtener, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) LIS.

Al margen de lo anterior, que el municipio sea la entidad territorial idónea para desarrollar las competencias en materia deportiva, no es óbice para que las Diputaciones Provinciales, como consecuencia directa de estar destinadas a garantizar la solidaridad y el equilibrio intermunicipal, también puedan llevar a cabo actuaciones en el ámbito deportivo. Concretamente, al margen de las competencias que puedan atribuir las leyes del deporte autonómicas, se establecen como competencias propias de las Diputaciones Provinciales al amparo de los artículos 31.2 a) y 36.1 a) y b) LRBRL la coordinación de los servicios municipales para asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal, en este caso los de naturaleza deportiva; amén de la asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios, especialmente a los que tengan menor capacidad económica y de gestión<sup>271</sup>. De este modo, las Diputaciones Provinciales son entidades públicas deportivas de carácter local, lo cual permite incardinarlas, en virtud del artículo 9.1 a) LIS y a los efectos del IS, entre aquellos sujetos cuyas rentas obtenidas se encuentran completamente exentas de gravamen, básicamente, por estar destinada su actividad al cumplimiento de competencias públicas y regladas.

En resumidas cuentas, sea como fuere, desde el punto de vista fiscal, a los efectos del IS, todas las entidades deportivas públicas de ámbito local expuestas anteriormente tienen la consideración de sujeto pasivo del IS, si bien les resultará de aplicación la exención subjetiva plena prevista en los apartados a) y b) del artículo 9.1 LIS; en la medida que, bien se trate de propios órganos administrativos dependientes de

---

<sup>271</sup> Efectivamente, D'OCÓN ESPEJO acierta en poner de manifiesto el importante papel de las Diputaciones Provinciales en materia deportiva, aunque dicho papel se circunscribe más bien como soporte a las entidades deportivas públicas desde una perspectiva instrumental de apoyo. D'OCÓN ESPEJO, A. M.: "La exención plena... ob. cit., pág. 255.

la Concejalía, bien tengan la condición de entidad de derecho público local de análogo carácter al que tienen los organismos autónomos del Estado<sup>272</sup>.

#### **4. Los consorcios administrativos: una alternativa para el desarrollo deportivo.**

##### *A) Planteamiento.*

Si tomamos en consideración las diversas entidades deportivas públicas analizadas, el hecho que las distintas Administraciones territoriales tengan atribuidas en mayor o menor medida competencias relacionadas con el deporte, y que las mismas se caractericen por la transversalidad con la que deben desarrollarse, invita a cuestionar si dicha transversalidad origina duplicidades innecesarias que inciden directamente sobre la eficiencia de la actuación administrativa y ponen en peligro la estabilidad presupuestaria impuesta a lo largo de nuestro ordenamiento jurídico<sup>273</sup>. En consecuencia, como posible solución, nos parece adecuado someter a examen la figura jurídica de los consorcios administrativos, pues es posible que la misma se postule como un aliado adecuado para el desarrollo conjunto de las competencias deportivas<sup>274</sup>.

Pero, para poder afirmar si los consorcios son realmente una forma jurídica idónea para el desarrollo de las competencias deportivas, antes que nada, debemos estudiar con cierto grado de detalle esta figura jurídico-administrativa. En particular,

---

<sup>272</sup> En este mismo sentido, véase la Resolución de la DGT núm. V1568/2009, de 30 de junio.

<sup>273</sup> La configuración actual del principio de estabilidad presupuestaria se introdujo con la reforma del artículo 135 CE. El primer apartado de este artículo 135 CE dispone que todas las AAPP deben adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria. El apartado segundo de este artículo 135 CE establece que el Estado y las CCAA no pueden incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados miembros. En consecuencia, una ley orgánica debe fijar el déficit estructural máximo permitido, en relación con su producto interior bruto, debiendo las EELL presentar equilibrio presupuestario. En consonancia con este artículo 235 CE se dicta la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

<sup>274</sup> De este modo, el artículo 57.2 LRBRL prevé que la suscripción de convenios y constitución de consorcios debe mejorar la eficiencia de la gestión pública, eliminar duplicidades administrativas y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. En definitiva, la creación de consorcios no debe realizarse de forma caprichosa o alocada, sino que debe obedecer a una necesidad real y resultar una forma óptima de desarrollo de las competencias en materia deportiva.

interesa conocer cuál es el régimen jurídico aplicable, qué son los consorcios y cuáles son sus características esenciales<sup>275</sup>.

*B) Régimen jurídico, naturaleza y principales características.*

a) Régimen jurídico.

Inicialmente, los consorcios se circunscribían al ámbito de la Administración local, por lo que se consideraban EELL sin que hubiese discusión alguna al respecto. De hecho, su origen lo podemos fijar en el artículo 172.20 del Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídicos de las corporaciones locales, aprobado por el Decreto de 17 de mayo de 1952, el cual atribuía la potestad para constituir consorcios, junto con los ayuntamientos de la provincia, en favor de la Diputación provincial para la construcción de escuelas y viviendas de maestros, repoblaciones forestales, tendidos de redes de energía eléctrica, suministros de aguas y demás servicios u obras que afecten a varios Municipios<sup>276</sup>.

Posteriormente, la regulación del consorcio administrativo continúa llevándose a cabo en el nivel local por el aún vigente Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, concretamente en los artículos 37 a 40. Casi treinta años después, se aprueba en el año 1985, ya tras la promulgación de la CE, la LRBRL, conteniéndose la regulación de los consorcios en los artículos 57 y 87; y el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, recogiendo en el artículo 110 parte de la regulación del consorcio<sup>277</sup>.

---

<sup>275</sup> Para CASTILLO BLANCO, la indeterminación de la naturaleza jurídica de los consorcios administrativos, la imprecisión de sus Estatutos y el notable vacío jurídico en el que han tenido que desarrollar sus funciones son los detonantes de numerosos conflictos. CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios públicos: interrogantes y respuestas sobre el régimen jurídico de su personal”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº especial 99-100, mayo-diciembre, 2014, pág. 889.

<sup>276</sup> Así pues, PÉREZ TORRENTE ya manifestó de forma lacónica que el consorcio es hijo de la legislación local. PÉREZ TORRENTE, J.A.: “Los consorcios”, *Revista Catalana de Dret Públic*, nº 21 (Autonomies: especial In memoriam Josep M. Vilaseca i Marcet), 1996, pág. 52.

<sup>277</sup> ALIAS CANTÓN, interpretando el contenido del artículo 57 de la LRBRL, afirma que, tras la entrada en vigor de la LRBRL, el consorcio pasa de ser un instrumento para la gestión de servicios de interés local, a ser un instrumento de las relaciones de cooperación entre AAPP. ALIAS CANTÓN, M.: “Los

Más tarde, con la aprobación de la LRJPAC, se produjo lo que la doctrina administrativista ha llamado “*deslocalización de los consorcios*”<sup>278</sup>. Así pues, los consorcios dejan de estar circunscritos exclusivamente al ámbito local para trascender a otros ámbitos territoriales como el de las CCAA o el Estado. De este modo, a partir de la entrada en vigor de la ya derogada LRJPAC, ya no se puede hablar exclusivamente de consorcios locales, sino que, al amparo de lo dispuesto por su artículo 6.5, los consorcios pueden ser estatales o autonómicos<sup>279</sup>. Es decir, se supera la figura del consorcio local para concebir la figura del consorcio administrativo, figura que agrupa al antiguo consorcio local, pero también los nuevos consorcios estatales o autonómicos. Es importante tener en cuenta que, cuando así proceda, la normativa autonómica jugaba un importante papel complementando la genérica regulación estatal para los consorcios<sup>280</sup>.

No obstante, con la llegada de la crisis económica, surgen nuevas e importantes disposiciones que complementan al artículo 6.5 LRJPAC. Concretamente, en el año 2013 con la aprobación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, se introdujo la nueva Disposición adicional vigésima en la LRJPAC. Además, también fueron establecidos los artículos 12 a 15 que se recogen en la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa. Toda esta normativa aplicable a los

---

consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”, *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, nº 4, julio-diciembre, 2015, pág. 54.

<sup>278</sup> TOSCANO GIL acuña esta expresión de forma brillante, entendiendo que dicha deslocalización se corresponde con un fenómeno con el que quiere aludirse a la extensión de la utilización del consorcio más allá del mundo local, de tal modo que ya no se trate necesariamente de consorcios locales, sino, en general, de consorcios administrativos, que podrán ser locales, pero también estatales o autonómicos, según la órbita del ordenamiento jurídico en el que se sitúen. *Vid.* TOSCANO GIL, F.: “La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos: ¿modificación de sus notas características o mutación de su naturaleza jurídica?”, *Anuario del Gobierno Local*, nº 1, 2014 (Ejemplar dedicado a: Los retos del Gobierno local: repolitización, transparencia y reformas), págs. 90-91; y este mismo autor en: “El consorcio administrativo en la encrucijada”, *REALA*, nº 3, 2015, pág. 38-39.

<sup>279</sup> Véase, GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el proyecto de ley de régimen jurídico del sector público. reflexiones necesarias”, *Documentación Administrativa. Nueva Época*, nº 2, 2015, pág. 2 (recurso electrónico). Por su parte, CASTILLO BLANCO diferencia entre los consorcios con participación de entes locales y aquellos en los que no hay tal participación. CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios público... ob. cit., págs. 889-890.

<sup>280</sup> TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local como entidad local en la legislación autonómica”, *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, nº 27, 2011, pág. 39.

consorcios administrativos, en palabras de TOSCANO GIL, conformaba un *corpus* de normativa estatal básica aplicable, en principio, a todo tipo de consorcios administrativos, al margen del ordenamiento territorial de procedencia de los mismos<sup>281</sup>.

Esta regulación, aplicable a todos los consorcios administrativos, culmina con la aprobación de la LRJSP, donde se agrupan todas las disposiciones que regulan el régimen jurídico de los consorcios administrativos, salvo aquellas que se contienen en la LRBRL para los consorcios locales<sup>282</sup>. No obstante, debe tenerse presente que la regulación de la LRJSP para los consorcios se aplica a todos, incluidos los locales, al margen de que también les sean de aplicación los preceptos de la LRBRL a estos últimos.

De este modo, la regulación actual de los consorcios administrativos la encontramos en los artículos 118 a 127 LRJSP y en el artículo 57 LRBRL<sup>283</sup>. De esta suerte, los consorcios, tal y como dispone el artículo 119 LRJSP, deben regirse por lo

---

<sup>281</sup> TOSCANO GIL, F.: “El consorcio administrativo... ob. cit., pág. 38.

<sup>282</sup> Cabe tener presente que, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional decimocuarta LRJSP, la LRJSP se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1. 18.ª CE, el cual atribuye al Estado competencia exclusiva sobre las bases régimen jurídico de las AAPP, así como al amparo de lo previsto en el artículo 149.1. 13.ª CE, relativo a las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, y del artículo 149.1. 14.ª CE, relativo a la Hacienda Pública general. Igualmente, como excepción a la regla general la LRJSP no tiene carácter básico y se aplica exclusivamente a la AGE y al sector público estatal lo previsto en: a) La subsección 2.ª referida a los órganos colegiados de la Administración General del Estado de la sección 3.ª del capítulo II del Título preliminar. b) El Título I relativo a la Administración General del Estado. c) Lo dispuesto en el capítulo II relativo a la organización y funcionamiento del sector público institucional estatal, el capítulo III de los organismos públicos estatales, el capítulo IV de las Autoridades administrativas independientes, el Capítulo V de las sociedades mercantiles estatales, en el artículo 123.2 del capítulo VI relativo a los consorcios, los artículos 128, 130, 131, 132, 133, 135 y 136 del capítulo VII de las fundaciones del sector público estatal y el capítulo VIII de los fondos carentes de personalidad jurídica, todos ellos del Título II relativo a la organización y funcionamiento del sector público institucional. d) Lo previsto en las disposiciones adicionales: cuarta, sobre adaptación de entidad.

<sup>283</sup> En relación con el régimen jurídico aplicable a los consorcios, la doctrina ha venido considerando acertadamente que la LRJSP no regula *ex novo* la institución, sino que se limita a refundir lo establecido en normativa anterior, aun cuando pueda haber ciertas novedades, y que vincula a todos los consorcios, cualquiera que sea el ámbito: estatal, autonómico o local en el que se sitúen. Esa mayor regulación que se recoge en la LRJSP supone un arma de doble filo, en tanto en cuando a pesar que clarifica la normativa aplicable y garantiza una mayor transparencia desde el punto de vista económico y presupuestario, también supone un menoscabo a las notas de flexibilidad y versatilidad que hacían tan atractivo el empleo de esta figura jurídico-administrativa, lo cual podría producir un significativo descenso en el empleo de esta institución. Véase ATELA URIARTE, A.: “Los consorcios en la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi tras la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº110-I, 2018, pág. 293 y 308-309; y BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Los consorcios ante un nuevo régimen jurídico”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 94 enero-abril, 2016, pág.78 y 88.

establecido en LRJSP, pero también por lo dispuesto en la normativa autonómica de desarrollo y en sus estatutos. En lo no previsto en esta Ley, en la normativa autonómica aplicable, ni en sus Estatutos sobre el régimen del derecho de separación, disolución, liquidación y extinción, se estará a lo previsto en el CC sobre la sociedad civil, salvo el régimen de liquidación, que se someterá a lo dispuesto en el artículo 97, y en su defecto, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Además, las normas establecidas en la LRBRL y en la Ley 27/2013, de 21 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local sobre los Consorcios locales tienen carácter supletorio respecto a lo dispuesto en esta LRJSP<sup>284</sup>.

b) Naturaleza jurídica.

De la simple lectura del artículo 2.1 d) LRJSP se desprende sin esfuerzo que los consorcios administrativos forman parte de la denominada Administración institucional<sup>285</sup>. El artículo 118 LRJSP los define como entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias AAPP o entidades integrantes del sector público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, cuya finalidad se encamina al desarrollo de actividades de interés común a todas ellas, el deporte en el caso que nos ocupa, dentro del ámbito de sus competencias<sup>286</sup>. En particular, pueden realizar actividades de fomento, prestacionales o

---

<sup>284</sup> La doctrina administrativista se ha manifestado críticamente ante esta supletoriedad, habida cuenta que, tanto la LRJSP como la LRBRL, son normas generales. *Vide*, por todos, TOSCANO GIL, F.: “Otra vez los consorcios administrativos: novedades introducidas por la Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público”, *Revista Vasca de Administración pública*, nº 105, 2016, págs. 496-497. Para este autor: “la única interpretación plausible es entender que lo que el precepto pretende es salvar la regulación que la LRBRL hace de los consorcios locales, bajo el prisma de la LRSAL. En vez de integrar esta regulación en la LRJSP, se opta por mantenerla en la LRBRL. Dicha regulación es directamente aplicable a los consorcios locales, no de forma supletoria. Y lo es porque, salvo el art. 87, no ha sido derogada por la LRJSP, de tal forma que siguen vigentes el art. 57, y las Disposiciones adicionales 9.ª y 12.ª. También mantienen su vigencia, en tanto tenga sentido su aplicación, las previsiones específicas de la LRSAL sobre los consorcios que no pasaron a la LRBRL, ni a esta LRJSP, como son las Disposiciones adicionales 13.ª y 14.ª”.

<sup>285</sup> Así se desprende también por el hecho de que el artículo 84.1 d) LRJSP considera a los consorcios una de las entidades que integran el sector público institucional del Estado. Además, la doctrina tampoco tiene duda sobre su pertenencia al sector público institucional, pues así lo clasifica, por ejemplo, COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo...* ob. cit., s/p, lección 9, RB-9.10.

<sup>286</sup> La doctrina administrativista ha venido definiendo a los consorcios siguiendo unas notas comunes que han ido mutando ligeramente. LÓPEZ PELLICER los definió como entes que asocian libremente personas jurídico-públicas de diferente orden, para fines de interés social. LÓPEZ PELLICER, J.A: *El consorcio urbanístico*, Ediciones Abella, 1984, pág. 35. MARTIN MATEO, tratando de encontrar una



de gestión común de servicios públicos y cuantas otras estén previstas en las leyes. Además, los consorcios pueden utilizarse para la gestión de los servicios públicos en el marco de los convenios de cooperación transfronteriza en que participen las Administraciones españolas, y de acuerdo con las previsiones de los convenios internacionales ratificados por España en la materia.

c) Características y elementos principales.

Como podemos observar, la apodíctica redacción del artículo 118 LRJSP permite extraer sin mayores complicaciones las principales características de esta figura jurídico-administrativa<sup>287</sup>. En primer lugar, los consorcios destacaban primigenia y primordialmente por su carácter asociativo, el cual lo diferencia de otras entidades instrumentales públicas, como los organismos autónomos. No obstante, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina, dicho carácter asociativo se ha difuminado después de la aprobación de la LRJSP en favor del carácter institucional de esta figura, aunque no lo suficiente como para que sea irrelevante, pues es necesario que el consorcio lo

---

definición que incluyera todas las diversas hipótesis consorciales, concibió el consorcio como una técnica instrumental de base asociativa, al servicio de fines de relevancia pública. MARTIN MATEO, R.: “El consorcio como institución jurídica”, *Revista de Administración Pública*, nº 61, 1970, pág. 41. Por su parte, PÉREZ TORRENTE entendió que el consorcio es una figura prevista en el derecho público como técnica o instrumento de colaboración o gestión conjunta de intereses que conciernen a diversas Administraciones, figura que comporta la atribución de personalidad jurídica. PÉREZ TORRENTE, J.A.: “Los consorcios... ob. cit., pág. 51. Por su parte, CASTILLO BLANCO considera que los Consorcios son organizaciones de cooperación interadministrativa, dotadas de personalidad jurídica, que las Administraciones públicas podían constituir con la finalidad de gestionar intereses públicos comunes en el ejercicio de sus respectivas competencias. En particular, el autor da un paso más y especifica que los Consorcios encontraron, a lo largo de estas décadas, sus manifestaciones más típicas en la gestión común de competencias concurrentes de los entes consorciados, fundamentalmente en materia de servicios públicos (abastecimiento de aguas o prestación de servicios culturales, por ejemplo) o en materias específicas de interés común no atribuidas en concreto a ninguna de las mismas. CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios... ob. cit., pág. 888. GARCÍA RUBIO lo define como una organización creada para gestionar un previo acuerdo de voluntades de diversas Administraciones Públicas, por lo que, a diferencia de otras Entidades, su propia creación se inspira en el acuerdo y la cooperación, además de la consecución de un fin concreto, siendo los estatutos la norma reguladora que configurará los órganos de gestión, los recursos a aportar, etc. GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el proyecto de ley... ob. cit., pág. 3.

<sup>287</sup> En este sentido, cuando TOSCANO GIL delimitó el consorcio como una Administración Pública instrumental de base asociativa, entendía que de ello se predicaban diversos caracteres, tales como la existencia de personalidad jurídico-pública a través de la cual se ejercen potestades administrativas y que se rige por el Derecho Administrativo, la dependencia de un ente matriz, la heterogeneidad de la base asociativa, su voluntariedad y su concepción como una técnica organizativa de cooperación interadministrativa en el marco del catálogo de los diversos instrumentos de relaciones interadministrativas establecido por nuestro ordenamiento. TOSCANO GIL, F.: “El consorcio administrativo... ob. cit., págs. 37-38.

conforme más de un sujeto<sup>288</sup>. Por ello, el carácter asociativo de los consorcios supone, de acuerdo con lo expresado por BLASCO DELGADO y CORCUERA TORRES, que el consorcio, como entidad con personalidad jurídica propia, quede caracterizado por ser una figura que agrupa a varias organizaciones; o sea es una organización de organizaciones<sup>289</sup>. Así las cosas, no hay que perder de vista que los consorcios administrativos pueden estar formados por distintas administraciones territoriales, pero también por entidades pertenecientes a la denominada Administración institucional e, incluso, entidades privadas.

En este sentido, el carácter asociativo trae consigo a su vez unas notas que lo delimitan. Así pues, la asociación es voluntaria, esto es, son los propios sujetos los que, por decisión propia, deciden asociarse para crear un nuevo ente público para la ejecución de competencias comunes, aunque solamente lo sean de un modo tangencial. Además, consideramos que dicha voluntariedad de los entes para asociarse con una finalidad común entre iguales, implica concebir al consorcio administrativo como una técnica organizativa de cooperación interadministrativa dentro del catálogo de los diversos instrumentos de relaciones interadministrativas establecido por nuestro ordenamiento, lo que lo distingue claramente de la coordinación obligatoria. Por otra parte, el carácter asociativo se particulariza también en la heterogeneidad de los sujetos que pueden conformar el consorcio, heterogeneidad en su composición que lo diferencia de otras fórmulas asociativas como la mancomunidad de municipios. De este modo, pueden formar el nuevo ente instrumental las Administraciones territoriales, las

---

<sup>288</sup> En este sentido, véase, por ejemplo, TOSCANO GIL, F.: “Otra vez los consorcios administrativos... ob. cit., págs. 484-487; BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Los consorcios ante un nuevo régimen jurídico... ob. cit., pág. 79; y GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el proyecto de ley... ob. cit., pág. 2-3. Este último autor destaca el carácter claramente institucional de los consorcios, frente a las entidades territoriales, poniendo de relieve su vocación de temporalidad para realizar determinadas actividades (obras, gestión de eventos, prestación de servicios etc.) y equiparando su naturaleza a la denominada Administración-misión.

<sup>289</sup> Vid. BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales: en especial para financiar el servicio de tratamiento, vertido y transferencia de residuos urbanos”, *Tributos locales*, nº 94, 2010, pág. 12; y CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales: a propósito de la STS de 15 de septiembre de 2011”, *Tributos locales*, nº 111, 2013, pág. 122. Ambos autores consideraban que el carácter asociativo era el rasgo predominante en la figura jurídica consorcial. Por su parte, atendiendo fundamentalmente a dicho carácter asociativo, el Tribunal Supremo ya definió el consorcio, no como una organización de organizaciones, sino como una asociación de asociaciones, esto es, una asociación local de segundo grado. Vide STS 1282/79, de 2 de abril de 1979 (ECLI: ES:TS:1979:1282).

administraciones institucionales y cualquier entidad privada, independientemente que tenga fines lucrativos o no<sup>290</sup>.

Otra de sus características definitorias, que en cierto modo deriva indirectamente también del carácter asociativo, reside en su configuración como ente instrumental dotado con personalidad jurídico-pública propia, cuya razón de ser no es otra que la de lograr los fines para los que fue creado, lo cual lo distingue de otra técnica de cooperación interadministrativa, como el convenio; y lo separa de otras formas de gestión compartida, como las sociedades mercantiles participadas por diversas AAPP, que ni pueden ejercer potestades públicas ni se rigen por el Derecho Administrativo. En suma, el consorcio sirve como instrumento a las entidades que acordaron crearlo para la realizar actividades que no pueden realizar por sí mismas o, aun pudiendo, lo harían con peores resultados.

Pero, si la razón de ser del consorcio se encuentra precisamente en el logro de ese objetivo común entre las entidades que lo conforman, ¿qué ocurre cuando éste se logra? La respuesta no puede ser otra que su disolución, tal y como reza el artículo 127.1 LRJSP, pues su existencia deja de tener sentido fáctico y jurídico alguno. De este modo, la razón de ser que legitima la creación y existencia del consorcio nos proporciona otra característica propia de esta figura, que es la temporalidad, entendida ésta como una temporalidad indeterminada, cuya precisión se producirá en el momento justo en el que se verifique el cumplimiento de aquellos fines para los que fue creado el consorcio, lo que a su vez hará surgir la causa de disolución y, por ende, la necesidad *ex lege* de disolverlo. En consecuencia, el consorcio, a diferencia de otras entidades instrumentales, nace sin vocación de perpetuidad, siendo evidente que el cumplimiento de los fines para los que fue creado determinará irremediabilmente su disolución.

---

<sup>290</sup> Con la aprobación de la LRBRL se introdujo la posibilidad que formaran parte de los consorcios, además de entidades públicas, algunas entidades privadas, concretamente aquellas que carecieran de fines lucrativos. Por lo tanto, el resto de entidades privadas no podían conformarlo. Actualmente, ya puede configurar un consorcio administrativo cualquier sujeto privado, al margen que tenga ánimo de lucro o no, si bien nunca podrá quedar adscrito al mismo, ya que dicha adscripción debe quedar realizada en favor de una entidad pública. Así, tanto una ONG como una empresa multinacional pueden conformar un consorcio administrativo en la medida que, *ex* artículo 120.3 LRJSP, lo verdaderamente determinante es que el propio consorcio, como entidad con personalidad jurídica propia y distinta de la de sus integrantes, carezca de ánimo de lucro.

Asimismo, la personalidad jurídico-pública propia e independiente respecto a la de los entes constituyentes que poseen los consorcios, implica que los mismos también se caractericen por su carácter público, dado que, en definitiva, se trata de una entidad sometida al derecho público. Antes de la aprobación de la LRBRL, la dualidad entre lo público y lo privado se encontraba fuertemente delimitada. A partir de ese momento, se permitió que los consorcios se integraran por entidades privadas sin fines lucrativos, lo cual comenzó a difuminar ligeramente las fronteras entre lo público y lo privado. Así y todo, a pesar de ese proceso familiar a la “*huida del Derecho Administrativo*”, la doctrina ha venido entendiendo que no cabe dudar de la naturaleza pública de los consorcios<sup>291</sup>.

Expuestas las principales características del consorcio, entendemos que el consorcio se crea, *ex* artículo 123 LRJSP, mediante un convenio suscrito por todas aquellas entidades participantes<sup>292</sup>. En otras palabras, el consorcio se constituye gracias a un acuerdo de voluntades entre diversas entidades, y exige que, como ente instrumental con personalidad jurídico-pública propia y autonomía funcional para dar cumplimiento a fines comunes, éste quede adscrito a una de las AAPP que lo integran, pues no deja de ser, tal y como hemos dicho, Administración institucional. Tradicionalmente, no se encontraban criterios positivados que determinaran la adscripción del consorcio a una determinada AAPP, lo cual redundaba, a mi parecer, en perjuicio de la seguridad jurídica<sup>293</sup>. No obstante, la doctrina, aunque dirigido a los

---

<sup>291</sup> *Vid.* BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., págs. 13-16; y CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., págs. 123-126. Ambos autores ya venían reconociendo que también se podía concluir que los consorcios eran entidades públicas a raíz de lo dispuesto por la normativa presupuestaria. En este mismo sentido, CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios... ob. cit., pág. 919.

<sup>292</sup> No cabe perder de vista que, en los consorcios en los que participe la AGE o sus organismos públicos y entidades vinculados o dependientes, se requiere que su creación se autorice por ley; que el convenio de creación tenga la autorización previa del Consejo de Ministros, cuya competencia para suscribirlo, la cual no puede ser objeto de delegación, corresponde al titular del departamento ministerial participante, y en el ámbito de los organismos autónomos, al titular del máximo órgano de dirección del organismo, previo informe del Ministerio del que dependa o al que esté vinculado; y que formen parte del convenio los estatutos, un plan de actuación, una proyección presupuestaria trienal, y el informe preceptivo favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Tanto el convenio suscrito junto con los estatutos, así como sus modificaciones, serán objeto de publicación en el BOE.

<sup>293</sup> Tal y como puso de manifiesto CASTILLO BLANCO, la indeterminación de la naturaleza jurídica de los consorcios administrativos, la imprecisión de sus Estatutos y el notable vacío jurídico en el que han tenido que desarrollar sus funciones, han sido los detonantes de numerosos conflictos relacionados con ellos. CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios públicos... ob. cit., pág. 889.

consorcios locales principalmente, se encargó de fijar unos determinados criterios que permitían concluir con cierto grado de certeza la adscripción del consorcio a una determinada Administración matriz, siendo principalmente éste el modo en que venía a delimitarse cuando un consorcio era local, autonómico o estatal<sup>294</sup>.

Afortunadamente, pese a lo criticable de la regulación de los consorcios en la LRJSP por su mero carácter refundidor y nebuloso en algunos aspectos, lo cierto es que el legislador, en el artículo 120.2 LRJSP, ha establecido una serie de criterios de adscripción del consorcio a una Administración matriz; adscripción de la que se tendrá que dejar constancia en sus estatutos, *ex* artículo 120.1 LRJSP. Estos criterios se encuentran ordenados en el artículo 120.2 LRJSP por prioridad en la aplicación, vienen referidos a la situación en el primer día de ejercicio presupuestario, y permiten concluir con suficiente seguridad a qué Administración pública debe adscribirse el consorcio en cada ejercicio presupuestario y por todo ese periodo. No obstante, es realmente importante tener en cuenta que, a la luz de lo que dispone el artículo 120.3 LRJSP, un consorcio nunca podrá quedar adscrito a una entidad privada, lo cual es perfectamente cognoscible por su consideración intrínseca de Administración institucional.

Ordenados por prioridad en su aplicación y referidos a la situación en el primer día del ejercicio presupuestario, el consorcio quedará adscrito, en cada ejercicio presupuestario y por todo este periodo, a la Administración Pública que:

- Disponga de la mayoría de votos en los órganos de gobierno.
- Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.
- Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.
- Disponga de un mayor control sobre la actividad del consorcio debido a una normativa especial.
- Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno.
- Financie en más de un cincuenta por ciento, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por el consorcio, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.
- Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.
- Tenga mayor número de habitantes o extensión territorial dependiendo de si los fines definidos en el estatuto

---

<sup>294</sup> *Vide*, verbigracia, TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local... ob. cit., págs. 39-40.

están orientados a la prestación de servicios a las personas, o al desarrollo de actuaciones sobre el territorio.

Finalmente, como elemento fundamental del régimen jurídico de los consorcios se encuentran sus estatutos, los cuales recogen individualizadamente aspectos determinantes de su régimen jurídico y funcionamiento. Concretamente, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 124 LRJSP, los estatutos deben recoger el régimen de adscripción; el régimen orgánico, funcional y financiero; la sede; el objeto; los fines; las funciones; los participantes, así como las aportaciones de sus miembros; los órganos de gobierno y administración, así como su composición y funcionamiento, con indicación expresa del régimen de adopción de acuerdos; las causas de disolución, así como cualquier otro que se estime conveniente.

### *C) Idoneidad de la figura jurídica para el desarrollo del deporte.*

Una vez analizada la figura jurídica del consorcio, estamos en condiciones de afirmar si es, apriorísticamente hablando, una figura jurídico-administrativa viable para el desarrollo de competencias o actividades de naturaleza deportiva. Básicamente, tal y como hemos venido estudiando, el empleo de entidades de naturaleza instrumental para el ejercicio de las competencias deportivas ha sido y es frecuente. De hecho, como hemos puesto de manifiesto *ut supra*, las distintas Administraciones territoriales han encontrado en los organismos autónomos del Estado o en las entidades públicas de análoga naturaleza de las CCAA y las EELL una herramienta indispensable para llevar a buen puerto las competencias en materia deportiva. De hecho, su creación *ad hoc* para el desarrollo de dichas competencias en régimen de descentralización funcional confirma, pese a su personalidad jurídica diferenciada, su naturaleza instrumental y su innegable contribución, en el caso que nos interesa, al desarrollo del fenómeno deportivo en la esfera pública. Por ello, en resumidas cuentas, la naturaleza instrumental a la que obedecen los mismos hace que encuentren su *raison d'être* precisamente en la afección a los intereses para los que fueron creados, lo que debe venir determinado necesariamente por la Administración matriz que propició su creación.

La cuestión que subyace a la creación de estos entes instrumentales es que, si partimos de la hipótesis de que las competencias deportivas permean en todos los

niveles de la Administración territorial, entendiendo de este modo que el fenómeno deportivo traspasa los límites territoriales y que el ordenamiento jurídico es *uno universo iure* que exige por necesidad la cooperación de todas las AAPP a las que afecte, cooperación que queda garantizada en múltiples preceptos de nuestro ordenamiento jurídico como, por ejemplo, los artículos 143 y siguientes de la LRJSP; la creación de consorcios entre AAPP para llevar a cabo competencias en materia deportiva queda justificada, en la medida que el consorcio, como nuevo ente con personalidad jurídica propia, tendrá como finalidad exclusiva el ejercicio de competencias deportivas concretas superando los obstáculos organizativos y colaborativos que supone la concurrencia de estas competencias entre distintas Administraciones territoriales o incluso institucionales.

Como contrapunto, es cierto que la tendencia del sector público se inclina hacia su concentración desde la crisis económica y financiera vivida, en tanto en cuanto la máxima consiste en controlar el gasto público y garantizar la estabilidad presupuestaria en el marco del Sector Público a toda costa. Por ello, durante estos últimos años, como consecuencia de esa contracción, hemos sido testigos de la extinción de determinados organismos autónomos deportivos, pero también de consorcios, como es el caso del Consorcio de la Construcción y/o Gestión de Instalaciones Deportivas de la Provincia de Cuenca, aunque en este caso dicha disolución se debe en realidad a la vocación de temporalidad propia con la que nacen los consorcios.

De este modo, pese a lo complicado de la cuestión, entendemos que es preciso valorar caso por caso la necesidad real de crear un ente instrumental de naturaleza asociativa entre diversas AAPP o si, por el contrario, las Administraciones territoriales son siempre capaces de prestar los servicios en materia deportiva de forma eficiente por si mismas o mediante organismos autónomos. No obstante, no debe olvidarse tampoco que el sector privado viene prestando servicios en materia deportiva en concurrencia con el sector público, y aunque nunca debería poder sustituir a este último, lo cierto es que ambos se complementan y su existencia o no, así como las condiciones en las que se lleva a cabo, debería funcionar como parámetro de establecimiento e intensidad de actuación para las distintas AAPP.

En principio, para evitar duplicidades en la prestación de servicios deportivos por parte de AAPP que tienen atribuidas competencias en materia deportiva que confluyen debido a la singularidad de lo deportivo, y mejorar así la eficiencia de la actuación administrativa, podría estar justificada su creación *ex novo* en determinados casos. Así las cosas, por ejemplo, podría ser adecuada la constitución de consorcios compuestos por la Comunidad Autónoma y las EELL, si se necesitaran prestar servicios deportivos a los ciudadanos de varios municipios de poca población y se constituyese un consorcio para la gestión de la prestación de estos servicios de un modo más eficiente. En la composición de estos consorcios estarían representadas las EELL afectadas, con posibilidad de incluir a la Diputación Provincial, así como también a la Comunidad Autónoma por la lógica del reparto competencial realizada en su favor<sup>295</sup>.

Pero, no solamente podría quedar justificada la creación de consorcios administrativos en este tipo de casos, sino que también hay que tomar muy en serio la posibilidad de que determinadas entidades privadas puedan formar parte del mismo. Fundamentalmente, la participación de las entidades privadas en estas entidades instrumentales garantiza la presencia de la sociedad civil en la vertiente pública del fenómeno deportivo y materializa una forma de colaboración público-privada que podría tener especial relevancia. En este sentido, pese a que los consorcios pueden ser estatales, autonómicos o locales, entendemos que su viabilidad casi siempre va a estar asociada con la prestación de servicios deportivos de ámbito municipal o de la CCAA, habida cuenta de la distribución competencial en la materia.

Ahora bien, esta participación de cualquier entidad privada en el consorcio, posibilidad introducida con relativa novedad, exige tener muy presentes los controles previstos en la normativa de control y presupuestaria para evitar que la institución quede completamente desnaturalizada pese a su personalidad jurídico-pública independiente. En este sentido, será el sometimiento del consorcio a las normas de Derecho

---

<sup>295</sup> En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ ya apuntó que el Consorcio se presenta como una figura muy atractiva a la hora de gestionar determinados servicios, aunque no especificó que los deportivos se encontraran entre los mismos. No obstante, la transversalidad de las competencias y el riesgo que la misma origina para la existencia de duplicidades competenciales, junto con la correspondiente merma de la eficiencia de la actuación administrativa, indica que puede ser una forma jurídica óptima, sobre todo, para prestar servicios públicos de ámbito municipal. *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. nº4015/2002 parte Presentación, 2002, pág. 3 (recurso electrónico).



Administrativo lo que garantice la defensa y representación del interés público en su actuación.

Al margen de estos supuestos, la creación de consorcios administrativos en materia deportiva también resulta procedente en el marco de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, habida cuenta que, si se quiere acceder a la batería de incentivos fiscales específicos previstos, es preciso que, *ex artículo 27.2 b) LRFESL*, se cree un consorcio administrativo, o se designe un órgano administrativo, que se encargue de ejecutar y controlar el programa; y en el que estén representadas, necesariamente, las AAPP interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda. En materia deportiva, es frecuente que se produzcan estos acontecimientos de excepcional interés público, tales, como los Juegos Olímpicos, Copas Mundiales o Eurocopas en diversas disciplinas deportivas<sup>296</sup>. Consecuentemente,

---

<sup>296</sup> A los efectos del artículo 27 LRFESFL, cabe destacar como programas de acontecimientos deportivos de excepcional interés público más recientes: Celebración de “*Women's Hockey World League Round 3 Events 2015*”, del 1 de enero 2015 al 31 de diciembre de 2018 (Disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015). Celebración del “*Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018*”, del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018 (Disposición quincuagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016). “*Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base*”, del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018 (Disposición sexagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016). Evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a vela “*Alicante 2017*” del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018 (Disposición sexagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016). Celebración de los “*Campeonatos del Mundo de Canoa de 2019*”, del 1 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2019 (Disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017). Celebración de los “*Juegos del Mediterráneo 2018*”, del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2018 (Disposición final vigésimo quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017). Celebración del “*Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019*”, del 1 de julio de 2018 al 31 de diciembre de 2020 (Disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). Celebración del “*Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2019*” del 1 de julio de 2018 al 31 de diciembre de 2021 (Disposición adicional septuagésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). Programa “*Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019*” del 1 de julio de 2018 al 31 de diciembre de 2019 (Disposición adicional septuagésima octogésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). Programa “*Bádminton World Tour*”, del 1 de julio de 2018 al 31 de mayo de 2021 (Disposición adicional octogésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). Programa “*Deporte Inclusivo*”, del 1 de julio de 2018 al 30 de junio de 2021 (Disposición adicional octogésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). Programa “*Plan 2020 de Apoyo al Deporte Base II*”, del 1 de julio de 2019 al 31 de diciembre de 2021 (Disposición adicional nonagésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018). En relación con una recopilación general de los más actuales acontecimientos de excepcional interés público, véase el Documento elaborado por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: “Acontecimientos de excepcional interés público abiertos”, *Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal*. Disponible en: [http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw5b4484f4c83ad/AcontencimientosexcepcionalinterEspUbllicoabierto20182.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw5b4484f4c83ad/AcontencimientosexcepcionalinterEspUbllicoabierto20182.pdf) Como podemos

cuando se produzcan estos acontecimientos deportivos, sean declarados de excepcional interés público, y se establezca un específico programa de realización y fomento, la creación de consorcios administrativos en los que tengan representación las distintas AAPP interesadas, podrá resultar conveniente para ejecutar y controlar dicho programa; y casi necesaria para que puedan resultar de aplicación los incentivos fiscales previstos. Eso sí, como órgano encargado de velar por el adecuado cumplimiento del programa, se antoja remota la posibilidad que puedan plantearse controversias relacionadas con su fiscalidad en el IS.

Sea como fuere, es importante tener presente que la creación de nuevos consorcios y la supervivencia de los ya creados, como Administración institucional que son, se ha visto comprometida durante los últimos años por la crisis económica experimentada, la cual nos ha llevado a una casi irremediable contracción de un Sector Público institucional fuertemente caracterizado por el déficit presupuestario que ha venido arrastrando la Administración en general de forma sistemática. Así las cosas, esta contracción del Sector público institucional viene a marcar una tendencia de extinción y restricción en la creación de los consorcios<sup>297</sup>. Para nosotros era necesario contener un Sector Público que se había expandido en exceso, quizá. Pero también es cierto que las entidades instrumentales pueden traer consigo importantes beneficios, habida cuenta de su especialización, flexibilidad, así como su mayor autonomía; siempre que se creen y empleen diligentemente con observación escrupulosa de la normativa de control y valorando previamente su viabilidad en términos funcionales, jurídicos y económicos.

En suma, es necesario valorar caso por caso la necesidad real de crear consorcios administrativos para el desarrollo de las competencias en materia deportiva, así como su viabilidad funcional y jurídica. En el caso que se revelara idónea su creación, tal y como hemos expuesto con anterioridad, el consorcio con competencias en materia deportiva debe calificarse como Administración institucional, debiendo agruparse con total

---

observar, los acontecimientos deportivos se suelen considerar con bastante frecuencia de excepcional interés público.

<sup>297</sup> De hecho, tal y como expone GARCÍA RUBIO, parece que las últimas novedades legislativas evidencian que el objetivo del legislador respecto a los consorcios es frenar su ritmo de creación que se venía dando durante las últimas décadas. GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el proyecto de ley... ob. cit., pág. 10.

seguridad en la categoría de entidad deportiva pública y, como tal, lleva aparejada una determinada fiscalidad en el IS.

*D) Tributación en el Impuesto sobre Sociedades.*

a) ¿Son los consorcios administrativos entidades totalmente exentas?

Vaya por delante que, en primer lugar, conforme al artículo 7 LIS, los consorcios se encuentran sujetos al IS por ostentar personalidad jurídica diferenciada respecto a la de sus integrantes. Ahora bien, independientemente de dicha evidente sujeción, la cuestión principal consiste en dilucidar si los consorcios quedan amparados por alguna de las exenciones previstas en el IS y, en particular, si pueden considerarse entidades deportivas totalmente exentas de gravamen en este Impuesto.

Para llegar a la conclusión adecuada, tenemos que partir de la base que nos otorga el artículo 9.1 LIS que, como hemos venido afirmando, recoge un catálogo cerrado de sujetos que, precisamente debido a su especial vinculación con la esfera pública, quedan liberados de gravamen en el IS. Pero, ¿pueden los consorcios entenderse comprendidos en alguna de las entidades que recoge el precepto? *Prima facie*, parece que solamente podría valorarse la exención de estos consorcios en virtud de los supuestos que se recogen en los apartados a) y b) del artículo 9.1 LIS<sup>298</sup>. Sin embargo, por las razones que pasamos a exponer, la doctrina administrativa se ha mostrado uniforme a la hora de entender que los consorcios no pueden, en modo

---

<sup>298</sup> A nuestro entender, la imposible subsunción de los consorcios deportivos en alguna de las categorías previstas en el resto de apartados del artículo 9.1 LIS nos hace que ni siquiera lleguemos a plantear la posibilidad que estos consorcios queden exentos en virtud de lo dispuesto por otros apartados. Sin embargo, ello no obsta a que otros consorcios si puedan plantearse esta cuestión con mayor fundamento, pese a que la respuesta, irremediabilmente, va ser negativa como en los otros restantes. En esta línea, la Dirección General de Tributos, en la Consulta vinculante núm. V4009/16, de 21 septiembre (JUR 2017\4983), afirmó que un consorcio sanitario público creado en 2015 mediante el Acuerdo de Gobierno del Departamento de Salud de la Generalidad de Cataluña, que se constituyó a raíz de la transformación jurídica de un antiguo hospital, y está integrado por la Administración de la Generalidad de Cataluña a través del Servicio Catalán de Salud y por la Universidad de Barcelona, como entidad con personalidad jurídica plena, se encontraba sujeta al IS y no tenía la consideración de entidad totalmente exenta de conformidad con el artículo 9.1 LIS, letras d) y/o f).

alguno, entenderse incluidos entre los supuestos de exención que se recogen en el artículo 9.1 LIS<sup>299</sup>.

En lo que respecta al primero de los supuestos, esto es el contemplado en el artículo 9.1 a) LIS, hemos de tener en cuenta que el tenor literal reproduce la calificación de las Administraciones territoriales en que se organiza el Estado que, de acuerdo con el artículo 137 CE, contempla municipios, provincias y CCAA. Así pues, el alcance y la *ratio essendi* de este precepto se circunscribe a las Administraciones mayores de carácter general y territorial, y no al conjunto de entidades que integran los sectores públicos respectivos y que tienen carácter instrumental. De este modo, al amparo de lo dispuesto por este apartado a), solamente estarán exentas en el IS las Administraciones territoriales; esto es, la AGE, las Administraciones territoriales de las CCAA y la Administración Local territorial. En resumidas cuentas, la redacción de este apartado no avala la aplicación de la exención plena a la denominada Administración institucional, ya sea de ámbito estatal, autonómico o local<sup>300</sup>.

En relación con el segundo de los supuestos sometidos a examen, tal y como nos hemos pronunciado anteriormente, de acuerdo con la letra b) del artículo 9.1 LIS, están totalmente exentos del IS los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las EELL. Según el artículo 98 LRJSP, los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios, así como autonomía en su gestión, que

---

<sup>299</sup> *Vid.*, entre otras, las Resoluciones de la DGT núm. V0027/2008, de 9 de enero de 2008; y núm. V0075/2011, de 18 de enero. Por su parte, el TEAC, en su Resolución de 26 de marzo de 2009 (00/1580/2007), se manifestó en sintonía con el criterio de la DGT, afirmando que, en ese caso concreto, el consorcio no estaría plenamente exento en virtud de lo dispuesto por el artículo 9.1 a) LIS, basándose en la participación de entidades no locales. Además, también denegó la exención plena al consorcio reclamante al amparo del apartado b) del artículo 9.1 LIS, argumentando la absoluta disparidad de naturaleza entre el organismo autónomo y el consorcio, lo cual se ve reforzado por la concurrencia de consorciados que no tienen naturaleza de AAPP territoriales y una entidad privada. BLÁZQUEZ LIDOY ya expuso anteriormente esta doctrina administrativa, véase, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 3. En el IVA, la situación es distinta porque algunos de los servicios prestados por consorcios deportivos si pueden resultar exentos. En este sentido, por ejemplo, aunque no venga aparejado a los servicios deportivos, véase la Resolución de la DGT núm. V1079/18, de 25 abril de 2018.

<sup>300</sup> Así se deja constancia en la Resolución de la DGT núm. V4963-16, de 15 de noviembre de 2016, concluyendo lapidariamente que no cabe incluir en el ámbito de aplicación del artículo 9.1 LIS a los Consorcios que se pueden constituir entre órganos de las CCAA y de las EELL o entre Estado y estas últimas.

desarrollan actividades propias de la Administración Pública, como son las actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Asimismo, los organismos autónomos dependen de la AGE a la que corresponde su dirección estratégica, la evaluación de los resultados de su actividad y el control de eficacia. En cuanto al régimen jurídico aplicable, el artículo 99 LRJSP dispone que los organismos autónomos se rigen por lo dispuesto en esta Ley, en su ley de creación, sus estatutos, la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, y el resto de las normas de Derecho Administrativo general y especial que le sea de aplicación. En defecto de norma administrativa, se debe aplicar el derecho común.

En cuanto a las entidades públicas de análoga naturaleza a los organismos autónomos del Estado de las CCAA y las Entidades locales, quedando definidas y caracterizadas éstas en la correspondiente normativa, para que pueda aplicarse la exención plena conforme a este apartado, es imprescindible que estas entidades presenten un paralelismo absoluto, palmario y evidente con los organismos autónomos que permita concluir su naturaleza análoga.

El término análogo solamente puede comprenderse desde la perspectiva terminológica de la analogía, la cual implica relación de semejanza entre cosas distintas. La analogía, pese a que es aceptada de forma genérica en el ordenamiento tributario, se encuentra proscrita, *ex* artículo 14 LGT, en determinados supuestos, concretamente para la extensión de los términos estrictos del hecho imponible, así como de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales<sup>301</sup>. Por ello, puede chocar a la razón que se extienda analógicamente el supuesto de exención a entidades que, sin ser organismos autónomos del Estado, tienen una naturaleza análoga.

---

<sup>301</sup> Así han concluido, *verbigratia*, MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...* ob. cit., pág. 181. También JARACH, en relación con el hecho imponible, y señalando ingeniosamente que la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de la manera más amplia sin hacer necesario, ni por razones prácticas ni por razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica. JARACH, D.: *El hecho imponible...* ob. cit., págs. 162-163.

La explicación de esta situación es sencilla, pues lo que prohíbe la norma tributaria es la extensión de los términos en los que deja constancia el legislador la voluntad popular sobre la cuestión a situaciones similares no positivadas. De este modo, lo que está prohibido en este caso, en cuanto hablamos de exenciones y, en cierto modo, también de la propia configuración del hecho imponible porque la exención constituye una modalidad del mismo, es la integración analógica del supuesto jurídico, dando cabida a otras entidades distintas de la expresadas en la Ley, y no que el tenor literal se configure de forma que la finalidad de dicha redacción sea dar cabida a los “*organismos autónomos*” de las distintas CCAA y EELL. Precisamente, el legislador estatal, consciente de la diversa nomenclatura que puede emplearse en cada Comunidad Autónoma y Entidad Local, opta por evitar posibles situaciones controvertidas definiendo, con una perspectiva finalista, a estas entidades con base en su naturaleza, que debe ser análoga a la de los organismos autónomos del Estado. En resumen, el legislador emplea dicha técnica legislativa en pos de evitar que algunas entidades públicas de las CCAA y de las EEL con naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado queden exentas de gravamen, y otras, aun teniendo esa naturaleza análoga, se sometan a gravamen injustificadamente, aunque sea parcial, por una mera cuestión terminológica.

Sentado lo anterior, si intentamos subsumir los consorcios administrativos, ya sean de ámbito local, autonómico o estatal, en el elenco de entidades que se recogen en este apartado b), podemos comprobar que comparten, como ya hemos manifestado previamente, características definitorias con los organismos autónomos del Estado o entidades públicas de análoga naturaleza de las CCAA y las EELL. Sin embargo, definitivamente, esto no es suficiente para que les sea de aplicación la exención plena en el IS en virtud de este supuesto, ya que los consorcios administrativos tienen otras características específicas que los diferencian. Por ello, dado que no tienen idéntica naturaleza jurídica, es preciso concluir que los consorcios estarán sujetos y no exentos, al menos plenamente, en el IS, pues no pueden subsumirse, a los efectos de la exención plena en el IS, en la categoría de los organismos autónomos del Estado y entidades de naturaleza análoga de las CCAA y las EELL<sup>302</sup>. Concluir lo contrario, aun cuando se

---

<sup>302</sup> Así se pone de manifiesto, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. V4963-16, de 15 de noviembre de 2016: “*En definitiva, la entidad consultante no tiene la condición de organismo autónomo o entidad de análogo carácter de una Comunidad Autónoma o de una entidad local, sino que se trata de*

compartiesen más características que aproximasen con mayor intensidad las naturalezas jurídicas de ambas figuras, parece que no casa en absoluto con los criterios interpretativos de las normas recogidos en los artículos 12 LGT y 3 CC, habida cuenta de que el tenor literal del artículo 9.1 b) LIS no parece que pueda dar cobertura a la exención completa de los consorcios<sup>303</sup>.

En definitiva, podemos concluir que los consorcios no son entidades que están completamente exentas de gravamen pues, como venimos sosteniendo, no corresponden con ninguna de las entidades que describe el artículo 9.1 LIS.

#### b) Aplicación de los regímenes de exención parcial.

Aunque no resulte de aplicación la exención plena en el IS, ello no es óbice para que los consorcios administrativos tributen de conformidad con los regímenes fiscales especiales aplicables a las ESL, ya que, como hemos visto, es exigencia intrínseca a la figura del consorcio su ausencia de ánimo de lucro, con independencia de la configuración de las entidades que lo conforman<sup>304</sup>. Ahora bien, habida cuenta de que la LRFESFL reserva la adopción de este régimen fiscal especial a las entidades sin fines lucrativos que se recogen en el artículo 2 LRFESFL, y los consorcios no se encuentran incluidos en este catálogo cerrado, se da la paradoja que los consorcios administrativos

---

*un consorcio constituido entre varios ayuntamientos, la Generalitat el Ministerio de Asuntos Exteriores y la Agencia Española de Cooperación Internacional, dotado de personalidad jurídica propia, constituido al amparo de lo establecido en el artículo 87 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, y el artículo 110 del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, entre otras normas”.*

<sup>303</sup> En lo que respecta a la interpretación de las normas, cabe tener presente, tal y como advierten MARTÍN QUERALT *et alii*, haciéndose eco de variados pronunciamientos jurisprudenciales que toda la normativa tributaria no debe ser objeto de interpretación restrictiva o extensiva, sino simplemente jurídica. MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...* ob. cit., pág. 179.

<sup>304</sup> Véase, en este sentido, entre otras, la Contestación a la Consulta realizada a la AEAT el 11 de febrero de 2005 (JUR\2013\52107). En ella se da respuesta a la pregunta realizada en relación con la tributación de un consorcio constituido por la Junta de Andalucía y el Ayuntamiento de Cádiz, que tenía por objeto impartir cursos de hostelería y tenía un restaurante donde se servían los platos preparados por los alumnos para completar su formación. En consonancia con lo que venimos exponiendo, la AEAT considera que el consorcio, en cuanto que tiene personalidad jurídica propia, está sujeto al IS, y no le resulta aplicable la exención subjetiva plena, habida cuenta que no encaja con ninguno de los supuestos que recoge el artículo 9.1 LIS. No obstante, tal y como se pone de manifiesto, si los consorcios carecen de ánimo de lucro, cosa que por definición debe ser así, podrían estar considerados como entidades parcialmente exentas sujetas al REPE o al régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL.

no podrán, aun cumpliendo los requisitos objetivos que exige el artículo 3 LRFESFL, aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, debiendo tributar irremediablemente conforme a lo dispuesto en el REPE<sup>305</sup>.

Obviamente, la extensión de la exención plena a los consorcios administrativos no es una cuestión relativa a cuestiones interpretativas ni propias del instituto jurídico de la analogía, dado que entendemos que la redacción del precepto es unívoca, lo que nos lleva de lleno al terreno de las opciones legislativas, esto es, a planteamientos *de lege ferenda*. Por consiguiente, la inclusión o no de los consorcios administrativos como entidades plenamente exentas se trata de una decisión completamente legítima en uno o en otro sentido y no compete adoptarla a nadie más que el legislador, máxime si se tiene en cuenta que el consorcio puede estar participado por entidades puramente capitalistas. Dicho esto, si el legislador se inclinara por modificar el tenor literal de la exención, dando cabida en la misma a los consorcios administrativos cuya actividad y finalidades fueran idénticas a la del resto de entidades públicas amparadas por la exención, debería escudarse en los principios capacidad económica e igualdad, habida cuenta que la actividad y la propia razón de ser de las entidades que estamos comentando descansa en la satisfacción de los intereses públicos.

*A sensu contrario*, nos parece excesiva la imposibilidad absoluta que tienen los consorcios para acogerse al régimen fiscal especial de la LRFESFL, de manera que debería ser corregido por el legislador. En este sentido, al menos debería plantearse una reforma legislativa del artículo 2 LRFESFL en la que se diese cabida a las entidades instrumentales de la Administración institucional que, por su propia naturaleza, persigan fines de interés general y no tengan ánimo de lucro, siempre que, además, cumplan con los requisitos objetivos recogidos en el artículo 3 LRFESFL. No es de recibo que, por

---

<sup>305</sup> Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT, de 15 de noviembre de 2016, núm. V4963-16, la DGT entendió que un consorcio público que se configura como una entidad de derecho público de carácter inter administrativo, con personalidad jurídica y patrimonio propios, creada en 2009, que está actualmente integrada por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, la Generalitat y varios Ayuntamientos no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la exención plena que recoge el artículo 9.1 LIS, y solamente podrá beneficiarse de una exención parcial, y tributar conforme al REPE porque, aun cuando pudieran cumplir los requisitos objetivos del artículo 3 LRFESFL, lo cierto es que los consorcios no se encuentran entre las entidades sin fines lucrativos que detalla el artículo 2 LRFESFL.



ejemplo, determinadas fundaciones puedan beneficiarse del régimen fiscal especial y, por el contrario, un consorcio administrativo, formado por diversas AAPP, no.

Con todo, esta situación ya venía produciéndose con la LM<sup>306</sup>, por lo que, cuando el legislador trató la relación de ESL que iban a poder tener acceso a este régimen fiscal especial en LRFESFL, tuvo oportunidad de corregir esta posible injusticia y no lo hizo. Es probable que la ausencia del consorcio administrativo entre aquellas entidades que se consideran ESL a los efectos LRFESFL haya estado motivada por los problemas generados en torno su naturaleza jurídica, así como por el disfrute de una exención plena en el IS de algunas entidades propias de la Administración institucional, como es el caso de los organismos autónomos del Estado y entidades análogas de las CCAA y EELL<sup>307</sup>. De hecho, es incontestable que la LRFESFL no es ajena a la figura jurídico-administrativa del consorcio, en la medida que el propio artículo 29 de la anterior Ley lo contempla como un órgano de ejecución y control de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público. En suma, lo más razonable es entender que el legislador nunca se planteó la relevancia de esta figura a los efectos del IS, bien porque consideraba que se trataba de una entidad completamente exenta, bien porque era materialmente remota la posibilidad que la misma obtuviera renta sujeta.

Aun así, que estas razones sean comprensibles no significa, como ya hemos adelantado, que ello sea adecuado y que, en consecuencia, no deba solucionarse. Desde luego, la vía adecuada pasa por añadir a los consorcios administrativos en una futura modificación del artículo 2 LRFESFL, si bien, después de tantos años desde la entrada en vigor de la LRFESFL, no parece que vaya a plantearse la modificación de la norma, al menos, por esta cuestión. Quizá podría plantearse una interpretación flexible de este artículo, asemejando de forma artificiosa los consorcios a las asociaciones, en aras de evitar esta situación, siempre y cuando, por supuesto, obtuvieran la declaración de

---

<sup>306</sup> Véanse las Resoluciones de la DGT núm. 1178-97, de 10 de junio de 1997; núm. 2473-97, de 26 de noviembre de 1997; núm. 0783-00, de 6 de abril de 2000; núm. 0986-00, de 26 de abril de 2000; y núm. 2339-00, de 14 de diciembre de 2000.

<sup>307</sup> También ha contribuido al embrollo de la cuestión la pluralidad de denominaciones que se han empleado con instituciones que realmente tenían la forma jurídica de consorcio, así como el hecho que algunas entidades se denominen “consorcios” cuando en realidad no son tal. En este sentido, véase TOSCANO GIL, F.: “Otra vez los consorcios administrativos... ob. cit., pág. 488.

utilidad pública conforme a la normativa estatal y cumplieran, además, con el resto de requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL<sup>308</sup>. Sin embargo, esta posibilidad debe descartarse porque supone una integración analógica del artículo 2 LRFESL, extendiendo el elemento subjetivo del hecho imponible, ampliando el conjunto de incentivos fiscales previstos a los consorcios a través de su equiparación con las asociaciones a los efectos de este régimen fiscal.

Además, aunque fuera posible, recelamos de adoptar esta solución porque consideramos que los consorcios administrativos no pueden aspirar a obtener la declaración de utilidad pública, en la medida que, de la interpretación de los artículos 1 y 32 LODA, se deduce que la declaración de utilidad pública se encuentra prevista para las asociaciones, y el consorcio, pese a su carácter asociativo, no es tal, sino una entidad pública que forma parte de la Administración institucional. A mayor abundamiento, si atendemos al régimen jurídico que resulta de aplicación a los consorcios al amparo de lo dispuesto por el artículo 119 LRJSP, no se encuentra referencia alguna a la legislación civil, más allá de lo que concierne al régimen del derecho de separación, disolución, liquidación y extinción<sup>309</sup>.

En resumen, reiteramos que la norma no admite discusión al respecto y, aunque nos pese, no es posible equiparar los consorcios con las asociaciones de forma analógica, ya que, de lo contrario, se permitiría que entidades que no se encuentran positivadas en la redacción de la Ley, encontraran cobijo en la norma, sustituyendo casi completamente la voluntad del legislador de este modo. En resumen, ni encontramos detallados los consorcios administrativos entre los sujetos que se recogen en el artículo

---

<sup>308</sup> Como ejemplo de interpretaciones correctoras, encontramos, en relación con el IAE, las contenidas en dos Sentencias dictadas por el TSJ de la Comunitat Valenciana. *Vide* la STSJ de la Comunitat Valenciana 513/2002, de 17 de enero de 2002 (ECLI: ES: TSJCV:2002:513); y la STSJ de la Comunitat Valenciana de la misma fecha 547/2002 (ECLI: ES: TSJCV:2002:547). En favor de las interpretaciones teleológicas correctoras del tenor literal, véase MARÍN BENÍTEZ, G.: “La analogía en Derecho tributario: Tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”. *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, nº 350, 2012, págs. 97-138.

<sup>309</sup> En contra se manifestó PEDREIRA MENÉNDEZ, quien entendió correctamente, de acuerdo con el tenor literal de la LIS vigente en ese momento, que los consorcios no se encontraban completamente exentos de gravamen en el IS. No obstante, estimó, a la luz de la antigua LM, que los consorcios solamente podían favorecerse del régimen fiscal especial de las ESL, si lograban la declaración como institución de utilidad pública, aunque ello no significaba que se convirtieran en una asociación de utilidad pública. Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia... ob. cit., págs. 3-4.

2 LRFESFL, ni tampoco puede permitirse su inclusión por la vía de la integración interpretativa, en cuanto que supondría extender el ámbito del hecho imponible más allá de sus términos estrictos, concretamente en lo que concierne a su elemento subjetivo, y también la aplicación de los incentivos fiscales que se regulan en este régimen fiscal especial a un sujeto no previsto expresamente. *A fortiori*, aunque esta alternativa fuera viable, los problemas que se generarían para la obtención de la declaración de utilidad pública, condenan al fracaso a esta idea, de manera que el legislador debería volver a plantearse qué entidades deben considerarse merecedoras del régimen fiscal que se recoge en la LRFESFL, dando cabida a entidades que, por definición, tienen por objeto la realización de los fines de interés general, como es el caso que estamos analizando.

c) El polémico caso de los consorcios locales. ¿Una excepción en la tributación de estas entidades?

a') Planteamiento de la cuestión.

Pese a que los anteriores razonamientos nos parecen sólidos, en el caso de los consorcios deportivos locales, podría plantearse una solución distinta. CORCUERA TORRES, antes de la regulación de los consorcios en la LRJSP, y nutriéndose de la doctrina administrativista y la jurisprudencia, fundamentalmente de la STS 6176/2011, de 15 septiembre 2011<sup>310</sup>, concluyó que no existían razones de fondo para excluir a los consorcios locales como entidades exentas en el IS, máxime cuando entendía que el antiguo artículo 9 TRLIS, de contenido casi idéntico al artículo 9 LIS, reconocía la exención a otras formas de personificación jurídico-pública distintas de las tradicionales Administraciones territoriales, como son los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter a estos últimos de las CCAA o las EELL<sup>311</sup>.

En realidad, consideramos que la exención plena de los consorcios locales solamente podría sostenerse en virtud de lo previsto en el artículo 9.1 a) LIS, siempre y

---

<sup>310</sup> STS 6176/2011, de 15 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS: 2011:6176).

<sup>311</sup> CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 136.

cuando entendiéramos que los consorcios locales son EELL. En este orden de cosas, retomar esta reflexión, pese a habernos pronunciado anteriormente para la generalidad de los consorcios, no deriva de una cuestión caprichosa o aleatoria, sino que, a lo largo de la evolución de esta figura, se ha generado, entre otros, un importante debate entre la doctrina administrativista y judicial sobre la naturaleza jurídica de los consorcios de ámbito local, esto es, si dichos consorcios tenían la condición de entidad local. Es perfectamente lógico circunscribir este debate solamente a los consorcios locales, careciendo de sentido, de acuerdo con el ámbito local al que venía circunscrito esta figura instrumental en sus inicios, extrapolar la cuestión a los consorcios estatales o autonómicos, pues el grueso de la problemática sobre los consorcios locales se debe a la configuración de la legislación aplicable al ámbito local, principalmente a la LRBRL.

De esta forma, el debate sobre la naturaleza jurídica de estas entidades no sólo muestra importancia para cuestiones relacionadas con el Derecho Administrativo, sino que traspasa sus fronteras, trascendiendo a otro sector del ordenamiento jurídico, como es el ordenamiento tributario<sup>312</sup>. Concretamente, a los efectos del IS, la naturaleza

---

<sup>312</sup> La discutida naturaleza jurídica de los denominados consorcios locales también suscita interrogantes relacionados con la atribución de potestad tributaria a los mismos, cuestión que podría generar problemas insoslayables para el buen funcionamiento de los servicios deportivos en el ámbito administrativo, siempre que, claro está, dichos servicios se presten por los consorcios de ámbito local. Téngase en cuenta que, si el consorcio es una figura jurídica que se originó al calor del ámbito local, era precisamente porque es una forma jurídica eficiente para la prestación de servicios públicos de competencia local, pero de carácter supramunicipal, los cuales, a su vez, aconsejan su gestión de forma descentralizada para su óptima realización. *A priori*, si bien no parece que los consorcios estatales y autonómicos tengan atribuido poder tributario, en el caso que el denominado consorcio local cobre un precio a los usuarios por el uso de unas determinadas instalaciones deportivas, lo cual es aconsejable en muchos casos para la financiación del servicio, surgen dudas sobre si lo que el usuario abona son tasas, precios públicos o precios privados. Estas dudas, perfectamente lógicas, se anudan a la verdadera naturaleza jurídica del consorcio local, esto es, si es realmente tal o no, y a su hipotética atribución de potestades tributarias en función de dicha naturaleza. Si el consorcio fuera considerado entidad local, lo sería como entidad local no territorial, lo que no es algo baladí, en tanto en cuanto, para que esta tipología de entidades locales tuviera atribuidas potestades tributarias, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4 LRBRL, deberían ser reconocidas por la normativa autonómica en la materia, de forma opuesta a como ocurre con las EELL territoriales que tienen atribuidas estas potestades, entre otras, *ex lege*, por el mero hecho de serlo. De este modo, si entendiéramos que los denominados consorcios locales son entidades locales no territoriales, podrían tener atribuidas potestades tributarias para establecer tasas y para cobrarlas, siempre que una ley autonómica le habilitara a ello, y tal situación se previese en sus estatutos. *A sensu contrario*, si consideramos que los consorcios locales no son entidades locales, lo cual ya avanzamos que es nuestra posición, carecerán de potestad tributaria y no podrán establecer tasas por la prestación de los servicios deportivos, aunque sí puedan exigirlos al amparo del artículo 4.3 LGT. De esta forma, habida cuenta que los servicios deportivos corresponden, a menudo, a servicios de competencia local, pero de ámbito supramunicipal, las Diputaciones provinciales podrían ser la solución para sortear los problemas jurídicos que plantea la figura del consorcio local, pues éstas sí tienen atribuidas potestades tributarias, pudiendo establecer tasas, incluso aunque el consorcio participara como forma de gestión. Por otra parte, el establecimiento de tasas también plantea problemas cuando los servicios deportivos se prestan por el sector privado, en la medida que, si se fija un precio inferior para la tasa al que exigen los operadores

jurídica de los consorcios locales no es algo baladí, dado que, en función de la misma, esto es, si realmente es una entidad local o no, podremos estar en disposición de determinar si las rentas percibidas por consorcios locales que desarrollen competencias en materia deportiva se encuentran completamente exentas de tributar en el IS<sup>313</sup>.

En este sentido, como veremos, si de la propia normativa de carácter local parecía desprenderse una legítima calificación al consorcio local como entidad local, ¿por qué tendría que denegarse la exención plena a los mismos, máxime cuando el tenor literal del artículo 9.1 a) LIS estipula de forma clara y unívoca la exención plena del Estado, las CCAA y las EELL? De esta manera, la cuestión principal del debate no viene dada por el tenor literal del artículo 9.1 a) LIS, pues, valga la perogrullada, dice lo que dice. La cuestión principal proviene de la hipotética calificación de entidad local que parecía derivarse de la configuración legal del consorcio local. Por ello, es crucial examinar la normativa aplicable con la finalidad de pronunciarnos sobre si los consorcios locales son verdaderamente EELL y, en consecuencia, les resulta de aplicación la exención plena regulada en el artículo 9.1 a) LIS.

b') El consorcio local como entidad local y su incidencia en el régimen tributario aplicable.

La resolución de esta cuestión no es una tarea sencilla, puesto que los profundos debates que ha generado la naturaleza jurídica del consorcio, agravados por las diversas

---

privados, lo que puede parecer lógico desde un punto de vista apriorístico, podría interpretarse como una suerte de venta a pérdida, y reputarse dicha actuación como constitutiva de un acto de competencia desleal. Para mayor profundidad en la cuestión, véase, BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., págs. 11-33; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La financiación del deporte municipal. Los recursos derivados de la prestación de servicios deportivos”, *Tributos locales*, nº 125, 2016, págs. 55-70; ORÓN MORATAL, G.: “La financiación de los consorcios: naturaleza y régimen jurídico de sus recursos y patrimonio”, *Tributos locales*, nº. 138, 2019, págs. 21-33; y ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”, *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, nº 4, julio-diciembre, 2015.

<sup>313</sup> En este aspecto, cabe recordar que la figura jurídico-administrativa del consorcio puede resultar de especial relevancia para la ejecución de competencias deportivas en el ámbito municipal de forma conjunta, pudiendo participar las entidades privadas en ello, generándose de este modo unas interesantes sinergias. Además, no cabe perder de vista que, conforme a lo dispuesto por el artículo 26.1 c) LRBRL, solamente será obligatoria la existencia de instalaciones deportivas de uso público en municipios de más de 20.000 habitantes. Por ello, no olvidando que la propia dicción del precepto contempla la prestación de estos servicios de forma asociada, la prestación de servicios deportivos en instalaciones deportivas de uso público en varios municipios limítrofes de forma asociada mediante los consorcios, puede resultar eficaz.

regulaciones normativas habidas, la dificultan demasiado. Inicialmente, la controversia sobre la naturaleza jurídica de los consorcios locales se generó al abrigo de la legislación local, siendo una cuestión pacífica, antes de la aprobación de la LRBRL, la consideración de estas entidades como entidad local. Sin embargo, con la aprobación de esta última Ley se genera la discusión sobre dicha consideración, dado que, a primera vista, los consorcios fueron excluidos deliberadamente del listado de EELL que recogía el artículo 3 LRBRL, aunque eran objeto de regulación por los artículos 57 y 87 LRBRL<sup>314</sup>.

Concretamente, el artículo 3.1 LRBRL acota, específica y restrictivamente, aquellas EELL denominadas de primer grado y que son, *stricto sensu*, entidades territoriales locales necesarias, esto es, el municipio, la provincia y la isla. Se puede afirmar que estas tres entidades se califican de necesarias porque su existencia está garantizada constitucionalmente, al amparo de los artículos 137, 140 y 141 CE. Igualmente, se consideran territoriales porque así deriva de su regulación en el Título VIII de la Constitución, que trata “*De la organización territorial del Estado*”, de la cual forman parte; así como del artículo 3.1 de la LRBRL, que expresa que son “*entidades locales territoriales*”. Por otra parte, el artículo 3.2 LRBRL recoge otra categoría de EELL, calificadas como no necesarias o de segundo grado, las cuales no están garantizadas en la CE y, en consecuencia, se confirma su perfil dispositivo. Se trata de las entidades que, independientemente que nos creen dudas sobre si realmente son EELL, la LRBRL les otorga *ope legis* dicha condición zanjando toda posible controversia. Entre éstas se encuentran las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios<sup>315</sup>.

Así las cosas, antes de la aprobación de la LRJSP, con base en el presunto carácter expansivo del artículo 3.2 LRBRL, la doctrina científica mayoritaria se posicionó, reforzada por los pronunciamientos del Tribunal Supremo que veremos a

---

<sup>314</sup> Esta reflexión fue brillantemente expuesta por MARTÍN MATEO, R.: *Entes locales complejos: mancomunidades, agrupaciones, consorcios, comarcas, áreas metropolitanas*, Editorial Trivium, 1987, págs. 112 y 116-120; aunque también la ha reproducido gran parte de la doctrina. Por todos, véase, ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad... ob. cit. pág. 55; TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local... ob. cit., págs. 37-41; y este último autor en: “El consorcio administrativo... ob. cit., pág. 39.

<sup>315</sup> Vid. TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local... ob. cit., págs. 40-41;

continuación, a favor de entender que el consorcio local sería, según el caso, una entidad local. Por ello, la interpretación mayoritaria sobre la cuestión entiende que el artículo 3.2 LRBRL es un listado abierto de entidades, que habilita al legislador local autonómico la configuración del consorcio como entidad local, lo cual deberá venir reflejado en sus estatutos, norma independiente aprobada por las entidades consorciadas que singulariza su régimen jurídico, con máximo respeto a lo establecido en las leyes que le resultan de aplicación<sup>316</sup>.

En consonancia con esta interpretación, el legislador autonómico atribuyó expresamente a los consorcios locales en algunas ocasiones la condición de entidad local de forma clara, secundando de este modo las anteriores reflexiones. Sin embargo, al margen de la diversidad de técnicas legislativas empleadas por las CCAA para arrojar la distinción de entidad local; en realidad, no todas la CCAA se inclinaron por declarar al consorcio local entidad local, al menos, de modo contundente<sup>317</sup>.

---

<sup>316</sup> Entre este sector mayoritario de la doctrina, véase, por todos, MARTÍN MATEO, R., Entes locales complejos... ob. cit., pág. 22; MARTÍN MATEO, R.: “Los consorcios laborales: Una institución en auge”, *Revista de Administración Pública*, nº 129, 1992, págs. 7-9; TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local...”, págs. 43-45; TOSCANO GIL, F.: “El consorcio administrativo... ob. cit., págs. 39-44. De la misma opinión son BLASCO DELGADO y CORCUERA TORRES, quienes expresamente opinan que la consideración de entidad del consorcio local depende de tres condiciones. El primero se atribuye al reconocimiento de entidad local que haga la legislación autonómica o estatal; el segundo, que sus integrantes sean en su totalidad o mayoritariamente entidades locales o, en su defecto, que su gobierno esté controlado por ellas; el tercero, fundamentado en una condición de corte funcional, que la actividad o servicio público objeto del consorcio se halle incluido o no dentro del ámbito de las competencias locales. *Vide* BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., pág. 19; así como este último autor en: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 130.

<sup>317</sup> La legislación autonómica recoge una amplia amalgama de posibilidades. Por ejemplo, con claridad meridiana, el artículo 2 Ley 5/1997, de 22 de julio, de Administración Local de Galicia, arroja sin reservas la condición de entidad local a los consorcios locales: “*Gozan de la condición de Entidades Locales no territoriales las áreas metropolitanas, las mancomunidades de municipios, los consorcios locales y las Entidades Locales menores.*”. De modo similar, es decir, concediendo dicho carácter de entidad local a los consorcios locales, pero solamente cuando no estén participados por entidades privadas y siempre que presten servicios locales, puede verse el artículo 2 de la Ley 20/2006, de 15 de diciembre, municipal y de régimen local de las Illes Balears: “*También tienen la condición de entes locales las mancomunidades de municipios, las entidades locales menores, las áreas metropolitanas y los consorcios locales constituidos por entes locales entre sí o con otras administraciones públicas y que tengan por objeto esencial la prestación de servicios y obras que sean competencia de los entes locales.*”. De forma más tímida, en la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía, dicha calificación se infiere, de acuerdo con los artículos 3.4 y 78.3 de esta Ley, aunque sin dejar constancia de ello de forma tan clara como ocurre en la Ley gallega, por ejemplo. A *sensu contrario*, existe también legislación autonómica que no imputa la condición de entidad local a los consorcios locales. Así encontramos, verbigracia, la Ley 2/2003, de 11 de marzo, de Administración Local de la Comunidad de Madrid, ya que, a nuestro entender, de lo expuesto en su articulado no se desprende del consorcio local su distinción de entidad local, sino que queda más como una entidad instrumental de cooperación.

El debate superó el plano académico y accedió a sede judicial, resolviendo aparentemente la cuestión el TS en la Sentencia de 30 de abril de 1999<sup>318</sup>. En esta Sentencia, el TS manifestó que, con la LRBRL, el legislador estatal no quiso caracterizar a todos los consorcios que pudieran constituirse como entidades locales, pero tampoco negarles tal consideración, permitiendo que, en cada caso, según las circunstancias concurrentes, pudiera determinarse si el consorcio constituido era o no una entidad local. Entendemos que el Tribunal Supremo, según su razonamiento, apeló a la casuística porque la diversidad de entidades que podían formar parte del consorcio conducía a que, realmente, la naturaleza jurídica del mismo dependiera del caso, debiendo analizarse en cada supuesto los estatutos, que es donde se individualiza su régimen jurídico, y tomar en cuenta criterios que posteriormente han sido observados para precisar el régimen jurídico de adscripción del consorcio, como el control efectivo de los órganos de gobierno del consorcio, o la participación mayoritaria en el mismo. De esta manera, de acuerdo con los argumentos esgrimidos por el TS en este caso, el control del consorcio por las entidades de una determinada esfera territorial, era determinante de su naturaleza jurídica, estatal, autonómica o local.

Proyectando las anteriores conclusiones sobre la tributación de los consorcios locales en el IS, deberíamos concluir que los consorcios locales, en determinadas ocasiones, son entidades que resultan totalmente exoneradas de gravamen, de conformidad con lo previsto en el artículo 9.1 a) LIS, habida cuenta del respaldo de la jurisprudencia. De hecho, esta jurisprudencia ha sido aplicada por los Tribunales de justicia, no solo para resolver si los consorcios locales son EEL, sino también para resolver la cuestión sobre la que estamos reflexionando. Al respecto, parece que los órganos jurisdiccionales no se han separado de lo sentado por el TS en el año 1999; pero, en realidad, el propio alto Tribunal suaviza todo el discurso argumentativo anterior, acotando restringidamente los consorcios que van a tener la consideración efectiva de EELL y que, debido a ello, deben quedar exentos. En consecuencia, pese a reconocer implícitamente la posibilidad de que los consorcios locales pueden quedar

---

<sup>318</sup> STS 2955/1999, de 30 de abril de 1999 (ECLI: ES:TS:1999:2955).



exentos cuando realmente tuvieran la consideración de entidad local, en la práctica los Tribunales vinieron denegando su exención plena por diversas razones<sup>319</sup>.

Llegados a este punto, nos parece imprescindible el estudio del caso paradigmático de IFEMA. Esta entidad, que adopta la forma jurídica de un consorcio constituido por la Comunidad de Madrid, el Ayuntamiento de Madrid, la Cámara de Comercio e Industria y otras entidades privadas; pretendió sin éxito que le resultara de aplicación la exención regulada en el artículo 9.1 a) LIS. Por ello, su caso llegó al TS, y fue resuelto en sendas Sentencias de 15 septiembre 2011<sup>320</sup>; y en la Sentencia de 22 septiembre 2011<sup>321</sup>. En ambas sentencias se dirime, en lo que nos interesa ahora, si el consorcio puede subsumirse en la categoría de entidades a las que les resulta de aplicación la exención plena que se refleja en el artículo 9.1 a) LIS.

Sintetizando los argumentos, la parte recurrente defendía la aplicación de la exención plena, por estar configurado IFEMA como un consorcio local que gozaba de la condición de entidad local, y con base en la teoría de que el artículo 9.1 LIS no contenía una definición de cada una de las categorías de entidades consideradas exentas, produciéndose así un reenvío a las normas administrativas que regulan cada una de dichas categorías, reenvío que, en lo que a las EELL respecta, debía entenderse realizado a la LRBRL. Sin embargo, el TS consideró, apoyándose en pronunciamientos anteriores como la Sentencia 2955/4692, de 30 de abril de 1999, que los consorcios únicamente deberían ser reconocidos como entidad local cuando así lo dispusiera una la ley o cuando estuvieran constituidos exclusivamente por EELL. En el caso de IFEMA,

---

<sup>319</sup> Por ejemplo, el TSJ de La Rioja, en la Sentencia 680/2001, de 20 de noviembre de 2001 (ECLI:ES:TSJLR:2001:680472/2001), entendió que el Consorcio para la Construcción y Dotación de un centro de Atención a Minusválidos Psíquicos en La Rioja no encajaba en ninguna de las categorías establecidas en el artículo 9 LIS 1995, basándose en que la participación de una persona jurídico privada de carácter fundacional en dicho consorcio impedía la consideración del mismo como ente público y en que dicho consorcio escapaba del sector público porque en sus relaciones externas se regía por normas de derecho privado.

<sup>320</sup> STS 6176/2011, de 15 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS: 2011:6176). Conviene recordar que esta sentencia viene a confirmar en gran parte la SAN 4378/2009, de 15 de octubre de 2009 (ECLI:ES:AN:2009:4378).

<sup>321</sup> STS 6332/2011, de 15 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6332).

debido a su configuración, le denegaron la consideración como entidad local y, en consecuencia, no pudo acogerse a la aplicación de la exención plena<sup>322</sup>.

En definitiva, lo que se desprendía de las reflexiones del TS en estas sentencias suponía marginar a supuestos concretos, y minoritarios, la aplicación de la exención plena en el IS a los consorcios. En particular, solamente cabría la aplicación de la exención plena a aquellos consorcios locales que fueran reconocidos como EELL por una ley, como es el caso de las leyes autonómicas dictadas en materia de régimen local, o cuando estuvieran constituidos solamente por EELL. En el resto de casos, el consorcio no tendría la naturaleza de entidad local y, consecuentemente, no podría serle de aplicación la exención tipificada en el apartado a) del artículo 9.1 LIS. Ello venía a confirmar que, salvo que una ley de régimen local dispusiese la naturaleza de entidad local, ni los consorcios que pudieran constituirse entre órganos de las CCAA, ni en los que participase en la constitución la AGE, ni tampoco los que constituyeran las EELL con otras AAPP, o cualquiera de los mismos participados por entidades privadas, se incluían en el ámbito de la exención subjetiva plena que recoge el artículo 9.1 a) LIS al no estar comprendidos entre las entidades enumeradas.

c') Valoración personal.

Si siguiéramos la tesis anterior, como acertadamente puso de manifiesto CORCUERA TORRES, deberíamos reconocer que, en determinados casos, los consorcios locales podrían estar completamente exentos cuando una ley autonómica les otorgase la condición de entidad local o cuando los estatutos del consorcio así lo dispusiesen, lo cual, fruto de la habilitación legal de las CCAA, podría producir una complicada casuística que implicaría dinamitar, a su juicio la seguridad jurídica<sup>323</sup>. Pero, para acoger este planteamiento, tendríamos que partir de la base que la calificación de entidad local que realizan las CCAA proyecta sus efectos sobre el IS. Si así fuera, en efecto, esa potestad de calificación que legítimamente se atribuye a las CCAA en el marco de sus competencias, aunque fuese conforme a derecho, afectaría

---

<sup>322</sup> STS 2955/1999, de 30 de abril de 1999 (ECLI: ES:TS:1999:2955).

<sup>323</sup> CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 136.

indirectamente a la esencia del tributo, ya que la decisión de un aspecto tan relevante, no solo a efectos sustantivos sino también fiscales, como es la propia calificación de entidad local del consorcio, comprometería el poder financiero del Estado para determinar el elemento subjetivo del hecho imponible del IS, permitiendo que las CCAA decidieran indirectamente el gravamen de determinadas entidades en un impuesto estatal. De igual modo, si otorgáramos validez a la decisión de cada Comunidad Autónoma de conferir la categoría de entidad local mediante una ley dictada al amparo de su competencia, también podría lesionar, en nuestra opinión, el principio de igualdad en la contribución porque entidades que son sustancial y funcionalmente iguales estarían sometidas a gravamen o no en función de una concesión discrecional por parte de la respectiva Comunidad Autónoma<sup>324</sup>.

Para corregir la paradoja anterior, podría acudir a una interpretación armoniosa del artículo 9.1 a) LIS. En este sentido, si atendemos a los criterios interpretativos recogidos en el artículo 3.1 CC, por remisión efectuada en el artículo 12.1 LGT, es cierto que las normas deben interpretarse según el sentido propio de sus palabras, lo que, tomado aisladamente, nos llevaría a confirmar que los consorcios locales, cuando tuvieran atribuida la condición de entidad local, ya fuera por estar formado íntegramente por EELL o porque una norma autonómica les otorgase tal consideración, deberían ser excluidos de gravamen. Pero, no podemos olvidar que las normas tributarias deben interpretarse no solo por ese significado gramatical, sino que éste debe ponerse en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

---

<sup>324</sup> El principio de igualdad en materia de exenciones juega un papel fundamental, ya que este principio supone, tal y como ya afirmó MARTÍN QUERALT en los inicios constitucionales, un proceso de relativización de la capacidad económica como principio exclusivo de justicia de los tributos. MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho financiero” *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1980, págs. 97-131. En virtud de este principio no tienen cabida las discriminaciones no justificadas o arbitrarias y, en este caso, es palmario que se producirían discriminaciones manifiestas entre consorcios. Pero, este principio no solamente prohíbe las discriminaciones arbitrarias, sino que paradójicamente admite aquellas que no tienen tal carácter, ya que el trato desigual a sujetos situados en situaciones desiguales es adecuado para hacer efectivo el principio. Lo cuestión no es si existe un tratamiento dispar que provoca una discriminación, sino si la misma puede reputarse objetivamente fundada y racional a la luz de los criterios y principios constitucionales. En definitiva, ese trato dispar puede quedar justificado para la consecución de la igualdad real y efectiva. *Vide*, por todos, LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milán, 1968; LOZANO SERRANO, C.: “La concesión de exenciones de tributos municipales”, *Civitas: Revista española de derecho financiero*, nº 44, 1984, pág. 545; y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 28-30 y 38.

De este modo, si relacionamos la redacción gramatical del artículo 9.1 a) LIS con el espíritu y la finalidad de la norma, estamos seguros de que, cuando el legislador dejó constancia de su voluntad de excluir de gravamen a las EELL en la LIS, lo hizo pensando en aquellas entidades territoriales de ámbito local. Y, aunque ha habido muchas ocasiones para acometer una reforma en este sentido, creemos que nuestra postura se confirma por el mero hecho de que el resto de apartados del artículo 9.1 LIS vienen a excluir de gravamen a diversas entidades, distintas de los consorcios de ámbito local, que, sin tener la consideración de Administraciones territoriales, sí tienen la consideración de Administración institucional.

El problema, quizá, venga porque la propia LIS no define expresamente qué debe entenderse por entidad local a los efectos del IS, lo cual, pese a que apriorísticamente no debería presentar problemas, en la práctica es la fuente de toda esta discusión. Pero, que la LIS no demarque el término entidad local no deja huérfana la solución de la cuestión, puesto que, partiendo de la base que nos concede el artículo 12.2 LGT, la denominación de entidad local, al no definirse expresamente en la normativa del IS, debe entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Y, si hemos afirmado que la *mens legislatoris* parece restringir este apartado a) del artículo 9.1 LIS a las Administraciones territoriales, procede interpretar la denominación de entidad local conforme al sentido jurídico que se le pretende dar en la LIS.

Ahora bien, a pesar de lo elaborado de la anterior teoría y de las posibles interpretaciones correctoras, pensamos que no es necesario llegar a tal extremo, ya que, si bien, por una parte, es indiscutible que las EELL están completamente exentas de gravamen en el IS, *ex* artículo 9.1 a) LIS; por la otra, en cambio, creemos que los denominados consorcios locales no deben considerarse EELL en ningún caso y, menos aún, con el régimen jurídico aplicable en la actualidad. En este sentido, no cabe perder de vista, tal y como hemos avanzado, que las características propias de esta figura jurídico-administrativa han ido mutando ligeramente debido a las modificaciones legislativas operadas, destacando la pérdida sensible, aunque no completa, de su carácter asociativo frente al instrumental o institucional.

Para nosotros, aplicar actualmente la doctrina que se infiere de los casos resueltos por el TS y de la doctrina científica en relación con la naturaleza jurídica del consorcio local, supone desconocer la verdadera esencia jurídica de esta figura instrumental, la cual se colige, junto a sus principales características, de la propia definición del consorcio, así como de su régimen jurídico aplicable. Actualmente, con el refuerzo de su naturaleza institucional, se revela que el denominado consorcio local es, en realidad, una entidad perteneciente a la Administración institucional de ámbito local, a la cual, por cuestiones de seguridad jurídica y de igualdad en la contribución, no se le debería arrogar la consideración de entidad local, salvo que se modifique la dicción legal del artículo 9.1 LIS<sup>325</sup>.

En contraste con la posición argumentativa del TS, incluso antes de la LRJSP, un sector importante de la doctrina encabezado por CASTILLO BLANCO acertó en sus planteamientos, considerando que, sin perjuicio de las legítimas competencias autonómicas en materia de régimen local, con la regulación incluida en la disposición adicional vigésima de la ya derogada LRJPAC, se confirmaba la complicación de mantener la condición de ente local del consorcio, máxime cuando su régimen jurídico podía variar sustancialmente según el criterio de adscripción del mismo<sup>326</sup>. En consecuencia, esta circunstancia indicaba que se trataba de un ente instrumental al que le sería de aplicación o no la legislación local, dependiendo de su adscripción a una u otra Administración.

Esta teoría cobra fuerza con la aprobación de la LRJSP, ya que traslada el objeto de la discusión hacia el régimen de adscripción del consorcio de ámbito local y orilla el primigenio y tradicional debate referente a su verdadera naturaleza jurídica,

---

<sup>325</sup> Las novedades legislativas en materia administrativa han sido determinantes para decidir nuestro rechazo a la naturaleza del consorcio de ámbito local como entidad local. Es más, observamos que TOSCANO GIL, aunque se reafirma en su opinión en sentido opuesto al nuestro, sí reflexiona sobre nuevos matices decisivos. *Vide* TOSCANO GIL, F.: “La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos... ob. cit., págs. 90-93.

<sup>326</sup> Por todos, CASTILLO BLANCO, F.A.: “La nueva regulación de los consorcios... ob. cit., págs. 893-894; y ALIAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad... ob. cit. pág. 57. Por su parte, MERINO JARA, a los efectos de la exención del ICIO, también consideraba que las obras realizadas por consorcios no estaban exentas de gravamen porque se incumplía la condición subjetiva impuesta. En otras palabras, entendía que los consorcios no eran una entidad local. MERINO JARA, I.: “No sujeción y exención en el ICIO”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi para*, nº 197 parte Presentación, 2002, pág. 3 (recurso electrónico).

evidenciando que los consorcios locales son, simplemente y llanamente, Administraciones institucionales pertenecientes a un determinado ámbito territorial. En efecto, una cosa es delimitar qué régimen jurídico ha de ser aplicación al Consorcio y otra diferente que éste sea una entidad local. Por tanto, la adscripción a una u otra Administración, más que su calificación como entidad local, conllevará la aplicación de un concreto régimen jurídico, que alcanza a aspectos como su funcionamiento, control económico-financiero, etc<sup>327</sup>.

A mayor abundamiento, aunque las CCAA puedan conferir el epíteto de entidad local a los consorcios en virtud de las competencias asumidas por sus Estatutos en materia de régimen local<sup>328</sup>, cabe poner en duda la validez de tal calificación autónoma a efectos tributarios. En este sentido, la DGT, en la Resolución núm. V1802/2006, de 8 de septiembre, afirmó tajantemente que es indiferente a la regulación del IS la denominación como entidad local que hagan o puedan hacer las normativas autonómicas.

Por estas razones, para nosotros es irrefutable que los consorcios locales son entidades de la Administración institucional que se adscriben a la Administración local en función de los criterios anteriormente mencionados. Sin embargo, dicha adscripción no determina ni influye en su naturaleza jurídica, pues ésta siempre es la de Administración institucional, con independencia de su específica adscripción<sup>329</sup>. En este sentido, con independencia del *nomen iuris* que puedan establecer las distintas

---

<sup>327</sup> Aunque las modificaciones legislativas han aportado un poco de luz a la nebulosa realidad del consorcio local, cabe destacar que PÉREZ TORRENTE ya vislumbró que, más que un problema relacionado con la naturaleza jurídica, el problema de los consorcios era de adscripción y, en consecuencia, de régimen jurídico aplicable. PÉREZ TORRENTE, J.A.: “Los consorcios... ob. cit., pág. 62. Con un carácter más actual, ATELA URIARTE apunta, en esta dirección, como el debate sobre la naturaleza jurídica del consorcio queda orillado frente a la discusión sobre su régimen de adscripción, valorando, además, que las reformas realizadas muestran una especial preocupación del legislador por diferenciar el consorcio local, negar su naturaleza de ente local y extraerla de la materia de régimen local. ATELA URIARTE, A.: “Los consorcios en la Ley 2/2016... ob. cit., págs. 294 y 308-309.

<sup>328</sup> *Vid.*, sobre las atribuciones competenciales de las CCAA en materia de régimen local, las Sentencias del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio de 2010 (ECLI:ES:TC:2010:31); y 214/1989, de 21 de diciembre de 1989 (ECLI:ES:TC:1989:214).

<sup>329</sup> De igual modo se ha pronunciado recientemente ORÓN MORATAL, G.: “La financiación de los consorcios... ob. cit., pág. 33.

normativas autonómicas a los consorcios de ámbito local, en realidad, su naturaleza jurídica debe primar ante todo, priorizando así el fondo sobre la forma<sup>330</sup>.

Aplicado este parecer a los efectos de precisar la exención plena en el IS de los consorcios, confirmamos que no es posible subsumir, no ya los denominados consorcios locales, sino ningún consorcio, independientemente que se considere local, autonómico o estatal en función de su régimen de adscripción, en ninguna de las concretas entidades que se recogen en el artículo 9.1 LIS. En consecuencia, jamás serán sujetos completamente exentos conforme al tenor literal vigente, pues ni son Administraciones territoriales, ni tampoco, por ejemplo, aun cuando comparten características comunes, organismos autónomos del Estado o entidades públicas de análogo carácter de las CCAA o EELL.

La exención plena en el IS se modela a lo largo del artículo 9.1 LIS, dirigiendo, en su apartado a), dicha exención a las Administraciones territoriales, mientras que el resto de apartados van declarando específicamente, uno a uno, qué entidades propias de la denominada Administración institucional también van a resultar exentas. De esta forma, de acuerdo con la redacción vigente del artículo, no es plausible ninguna interpretación que fuerce la incardinación de los consorcios entre los sujetos que gozan de la exención plena existente, ni mucho menos escudarse en una falsa interpretación extensiva de la exención, pues lo que viene a esconder es una integración analógica de la norma, proscrita en el ordenamiento jurídico *ex* artículo 14 LGT porque supone una ampliación de un beneficio fiscal, pero también del hecho imponible<sup>331</sup>. Es más, aunque pudiera afirmarse que la exclusión de estas entidades del ámbito de aplicación de la exención plena se debe a un descuido, tampoco debería admitirse esta posibilidad,

---

<sup>330</sup> El principio de irrelevancia del *nomen iuris*, pese a que es de corte civilista, ha encontrado su concreta aplicación en el ámbito tributario en la tesis de que la imposición es materia de substancia y no de forma y, por ende, el resultado económico, no las formas empleadas, tienen importancia para la aplicación de los impuestos. Véase JARACH, D.: *El hecho imponible...* ob. cit. págs. 40-45.

<sup>331</sup> Efectivamente, la idea de poder realizar interpretaciones extensivas o restrictivas descansa en un planteamiento equivocado. En este sentido, MARTÍN QUERALT *et alii*, amparándose en diversos pronunciamientos judiciales, concluyen que toda norma tributaria no debe ser objeto de interpretación extensiva o restrictiva, sino simplemente jurídica. MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...* ob. cit., pág. 179.

máxime cuando la exención no se perfila como la antítesis del hecho imponible, sino que es una modalidad del mismo y, por lo tanto, se integra en éste<sup>332</sup>.

Realmente, independientemente que pueda criticarse o no que determinadas entidades de la Administración institucional queden excluidas de los supuestos de exención plena, siempre es recomendable que se depure la técnica legislativa aclarando los supuestos dudosos que se han manifestado en este texto y a lo largo de la vigencia de la norma de exención. Como cuestiones de *lege ferenda*, podría reflexionarse sobre la pertinencia de ampliar los sujetos que están completamente exentos de gravamen en el IS, lo cual, a nuestro juicio, requiere de un análisis más profundo que excede de nuestras pretensiones<sup>333</sup>. No obstante, en lo que a los consorcios locales respecta, por mucho que tenga personalidad jurídico-pública independiente respecto a la de sus integrantes, se rija por el Derecho Administrativo y, por necesidad, carezca de ánimo de lucro, recelamos de atribuirles la condición de entidad completamente exenta, máxime cuando puede estar configurado por entidades privadas con ánimo de lucro. Lo contrario se aleja de las intenciones que nos parece que tenía el legislador cuando positivó el supuesto de exención en cuestión.

En el único supuesto que entenderíamos justificada la inclusión de los consorcios administrativos entre las entidades completamente exentas de gravamen en el IS, sería cuando estuvieran formados íntegramente por AAPP; se rigieran por el Derecho Administrativo, tanto en sus relaciones con los particulares como en su propio funcionamiento y naturaleza; y se previese su funcionamiento como brazo personificado de la actuación de las AAPP.

---

<sup>332</sup> En este sentido, agradecemos la claridad de la exposición de MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero...* ob. cit., págs. 276-278. Además, téngase en cuenta que, correlativamente a esa proscripción de la analogía en el ámbito del hecho imponible, el artículo 8.1 a) LGT prevé la reserva de ley para la delimitación del hecho imponible, y ello implica tanto su elemento objetivo como subjetivo. En este último sentido, y relacionado con las exenciones, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 51.

<sup>333</sup> Por ejemplo, RUIBAL PEREIRA ya afirmó sin tapujos que no habría obstáculo para admitir la extensión de la exención total en el IS a los órganos de cualquiera de las AAPP por concurrir en todos ellos el mismo presupuesto que serviría de base para su exención; esto es, la ausencia de capacidad contributiva. RUIBAL PEREIRA, L.: “Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales... ob. cit., pág. 4.



Sea como fuere, aunque no les resulte de aplicación la exención plena, los consorcios administrativos locales tributarán conforme al REPE, que es un régimen caracterizado por la exención parcial de las rentas obtenidas y que será objeto de estudio en el capítulo sexto del presente trabajo de investigación. Sin embargo, por mucho que tributen conforme al régimen fiscal anteriormente citado, creemos que es injusto, tal y como hemos avanzado con anterioridad, que estas entidades no puedan beneficiarse del régimen fiscal que se regula en la LRFESFL, pudiendo suponer un obstáculo de índole fiscal para la creación y supervivencia de los consorcios administrativos, habida cuenta de que se trata de un régimen fiscal más favorable que el REPE.

Ahora bien, esta afirmación queda bastante atemperada, ya que el artículo 34 LIS contempla una generosa una bonificación cifrada en el 99 por 100 por la prestación de servicios públicos locales, la cual es aplicable a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la LRBRL, entre los que se encuentran los deportivos<sup>334</sup>.

Así las cosas, siguiendo las reflexiones de CORCUERA TORRES, si los consorcios se dedican exclusivamente a la realización de servicios deportivos en el marco del artículo 25.2 m) o 26.1 c) LRBRL, quedarán casi completamente liberados de la obligación tributaria principal en el IS, en cuanto que no se debe incluir a los mismos en la categorías de empresas mixtas o de capital íntegramente privado, expresamente excluidas de aplicar dicha bonificación<sup>335</sup>. De este modo, salvando las anteriores excepciones, esta bonificación viene a establecer un régimen fiscal inocuo respecto a la forma en la que se prestan los servicios públicos locales, en la medida que, tanto si se prestan directamente por la entidad local competente como si se prestan por alguna otra entidad, la renta percibida estará exenta en su inmensa mayoría, ya sea por ser el sujeto que la percibe una entidad completamente exenta o ya sea porque es posible aplicar la correspondiente bonificación.

---

<sup>334</sup> Vide la STS 6176/2011, de 15 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS: 2011:6176).

<sup>335</sup> CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., págs. 139-140.

## **5. Otras entidades deportivas públicas.**

Al margen de las anteriores entidades, existen otras entidades públicas que desarrollan el deporte y que nada tienen que ver con las Administraciones territoriales. Con carácter principal, creemos que es completamente adecuado reconocer a las universidades públicas la calificación de entidades deportivas públicas por su importante papel en el desarrollo del deporte en el ámbito universitario, el cual queda ampliamente justificado a lo largo del Título XIV de la LOU (*“deporte y la extensión universitaria”*).

Particularmente, el artículo 90 LOU afirma que la práctica deportiva en la universidad es parte de la formación del alumnado y se considera de interés general para todos los miembros de la comunidad universitaria, correspondiendo a las universidades en virtud de su autonomía la ordenación y organización de actividades y competiciones deportivas en su ámbito respectivo. De hecho, cuando en la parte introductoria de este trabajo atribuíamos la obligación de fomento a todos los poderes públicos, el mundo universitario no queda indiferente ante la vocación de omnicomprensividad de tal mandato, en cuanto que, tal y como dispone el apartado segundo del artículo 90 LOU, las universidades deben establecer las medidas oportunas para favorecer la práctica deportiva de los miembros de la comunidad universitaria y, en su caso, deben proporcionar los instrumentos para la compatibilidad efectiva de esa práctica con la formación académica de los estudiantes.

Como complemento a la autonomía universitaria, y sin atentar contra su significado, el artículo 91 LOU viene a confirmar el perfil atractivo de la competencia de las CCAA en relación con el deporte, pues les corresponde la coordinación del deporte universitario en el ámbito de su territorio. No obstante, tal y como dispone el apartado segundo de este artículo 91 LOU, sin perjuicio de las competencias de las CCAA, el Gobierno, previo informe del Consejo de Universidades y a propuesta de la Conferencia General de Política Universitaria, dictará las disposiciones necesarias para la coordinación general de las actividades deportivas de las universidades y articulará fórmulas para compatibilizar los estudios de deportistas de alto nivel con sus actividades deportivas.

Asimismo, consideramos necesario resaltar que la ubicación sistemática en el mismo Título de la LOU de la regulación del deporte en el ámbito universitario junto con la cooperación internacional, la solidaridad y la cultura universitaria (arts. 92 y 93 LOU), da buena cuenta de la importancia que representa el deporte en el ámbito universitario como expresión de cohesión social ya que pueden desarrollarse iniciativas deportivas, tales como competiciones o torneos, en los que se enfatice la paz, el medio ambiente o el desarrollo sostenible; o se realice una actividad de difusión de la cultura de la actividad física.

Profundizando en la naturaleza jurídica de las Universidades públicas, es indiscutible que, conforme a lo dispuesto por el artículo 2.2 c) LRJSP, forman parte del Sector Público Institucional. En este sentido, COSCULLUELA MONTANER, considera con acierto que las Universidades públicas son entidades públicas institucionales cuya autonomía está constitucionalmente garantizada, y que se definen también como Entes de Derecho Público, gozando, por tanto, de personalidad jurídica plena y de su propio patrimonio para el cumplimiento de los fines que le garantiza el artículo 27.10 CE, esto es, la autonomía universitaria y la LOU<sup>336</sup>.

La situación de autonomía universitaria se muestra en el hecho que no tienen más dependencia con la Administración de las CCAA o, en su caso, la del Estado, que a efectos de la aprobación de sus Estatutos sometidos a un control de estricta legalidad. Sin embargo, todas las Universidades están obligadas a coordinarse a través del Consejo de Universidades, que es un órgano de la AGE, con importantes facultades en orden a la aplicación de la normativa estatal; y en otro orden, los profesores numerarios de las universidades públicas (catedráticos y titulares) pertenecen a Cuerpos nacionales dependientes de la AGE, y sus ingresos se nutren fundamentalmente de los presupuestos de las CCAA o de la AGE.

En cuanto a su tributación en el IS, si observamos detenidamente el artículo 9.1 f) LIS, podemos confirmar que las Universidades públicas están completamente exentas

---

<sup>336</sup> COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo...* ob. cit., s/p, lección 9, RB-9.6.

de tributar en el IS<sup>337</sup>. Tal y como reza este apartado, están totalmente exentas de gravamen en el IS los organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1 LOFAGE, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las entidades locales. De este modo, si tenemos en cuenta que el apartado primero de la disposición adicional décima de la LOFAGE recoge expresamente a las Universidades no transferidas, queda confirmado que se trata de entidades completamente exentas en virtud del artículo 9.1 f) LIS. Por su parte, este apartado f) también avalaría la exención plena de las Universidades públicas transferidas al entenderse que se trata de entidades de derecho público de la CCAA de análogo carácter a las anteriores.

Es perfectamente reconocible que el legislador ha optado por emplear la técnica legislativa del reenvío normativo para configurar la exención plena que recoge este apartado f), del mismo modo que ha hecho con el apartado g) del artículo 9.1 LIS. Sin embargo, en este apartado la remisión plantea más problemas porque se ha realizado a una norma que actualmente ya está derogada, por lo que las referencias realizadas en el apartado primero de la disposición adicional décima LOFAGE a las universidades públicas no transferidas deben realizarse a la LRJSP.

Igualmente, en la técnica legislativa empleada para la positivización de este supuesto de exención, se observa, de igual manera que en el supuesto de exención plena del apartado b), que el legislador opta por definir parte de los sujetos que están plenamente exentos de gravamen en el IS con base en su naturaleza análoga<sup>338</sup>.

Por otra parte, existen otras entidades de titularidad pública distintas de las anteriormente mencionadas que también pueden llevar a cabo tareas en materia deportiva. Tal es el caso de las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles y las fundaciones públicas. Ahora bien, sin entrar en el detalle de cada una de éstas, podemos decir que es pacífico considerar que todas las entidades

---

<sup>337</sup> En este mismo sentido, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 5.

<sup>338</sup> En este supuesto de exención, es decir, el recogido en el artículo 9.1 f) LIS, se pueden plantear las mismas dudas que pusimos de manifiesto cuando analizamos la configuración de parte de los sujetos exentos de gravamen por el artículo 9.1 b) LIS. Por ello, nos remitimos en idénticos términos a lo manifestado con anterioridad.

pertenecientes al sector público que se rigen por normas de Derecho privado (entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles públicas, y fundaciones públicas) no se encuentran totalmente exentas del IS, de acuerdo con lo dispuesto por el 9.1 LIS, aunque ello no obsta a que puedan ser declaradas entidades parcialmente exentas, siempre y cuando cumplan los requisitos que se establecen para ello<sup>339</sup>.

### III. ALCANCE Y EFECTOS DE LA EXENCIÓN TOTAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En lo referente al régimen tributario, la exención de gravamen en el IS a las entidades deportivas públicas que hemos estudiado a lo largo de este capítulo es total, por lo que, en estos casos, quedan completamente liberadas del pago del impuesto. Asimismo, la normativa tributaria también dispensa a estas entidades del cumplimiento de determinados deberes formales, aunque no de todos. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 118 LIS, no tienen obligación de darse de alta en el índice de entidades, ni tampoco, de conformidad con el artículo 124.2 LIS, el deber de declarar en el IS, lo que es totalmente consecuente con su exención plena<sup>340</sup>. No obstante, que no tengan la obligación de declarar no significa que no puedan hacerlo. En este sentido, aunque el tenor literal del artículo es claro, reflexionamos sobre la utilidad práctica de la cuestión<sup>341</sup>.

Anteriormente, con la “*regla de la tributación mínima*” se impedía que las entidades a las que les era de aplicación la exención en el IS recuperaran las cantidades ingresadas a cuenta que excedieran de la cuota líquida porque se les negaba su devolución al considerarlas una imposición autónoma e independiente dentro del IS<sup>342</sup>.

---

<sup>339</sup> Véase, por ejemplo, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 5-7.

<sup>340</sup> Véase, entre otros, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 19.

<sup>341</sup> Sobre este particular, *vid., verbigratia*, la Resolución de la DGT núm. V2227-05, de 2 de noviembre de 2005, en la que expresamente se declara que la Universidad Miguel Hernández de Elche, entidad totalmente exenta en el IS, no está obligada a presentar declaración por este Impuesto ni a inscribirse en el Índice de Entidades.

<sup>342</sup> Conforme a lo dispuesto por el artículo 5. Tres LIS 78: “*Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto*”. Por lo tanto, los rendimientos sometidos a retención no se encontraban exentos de tributación.

Actualmente, esta regla lleva ya tiempo desaparecida, y aunque las rentas que obtienen estas entidades completamente exentas no están sometidas a retención en virtud del artículo 61 o) RIS, en relación con el artículo 128.4 a) LIS, esta situación, dicho desde un punto de vista teórico, se podría dar a causa de un error. Por ello, pese a que en la práctica será poco probable que se practique la retención, en puridad, existe la posibilidad de poder declarar en el IS con la pretensión de obtener el reintegro de las entidades indebidamente retenidas<sup>343</sup>.

Pero, ¿cómo se puede acreditar la condición de entidad completamente exenta y, por lo tanto, acreditar la ausencia de sometimiento de los rendimientos que eventualmente puedan percibir a retención? Tal y como disponen los párrafos segundo y tercero del artículo 61 o) RIS, la condición de entidad exenta puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. No obstante, mediante resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, pueden establecerse los específicos medios y forma para acreditar tal condición de entidad exenta. Asimismo, por Orden del Ministro de Economía y Hacienda también se puede determinar el procedimiento para poder hacer efectiva la exoneración de la obligación de retención o ingreso a cuenta en relación con los rendimientos derivados de los títulos de la deuda pública del Estado percibidos por las entidades completamente exentas a que se refiere el artículo 9.1 LIS.

---

Hasta tal punto llegaba esta injusticia, que el TSJ de la Comunitat Valenciana, en las Sentencia 10/1999, de 2 de enero de 1999 (ECLI: ES: TSJCV:1999:10), mantuvo la tesis de que no podía negarse a un Ayuntamiento, entidad parcialmente exenta a la luz de la LIS 78, la tributación conforme al régimen fiscal general, en aras de que pudiera tener la posibilidad de practicar las deducciones en la cuota con ocasión del derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas anticipadamente, siempre y cuando, de la aplicación del régimen general, resultara a devolver. Este Tribunal aclaró que lo pretendido por la parte demandante, esto es, la devolución pura y simple de las cantidades retenidas, no se permitía porque resultaba contrario a lo dispuesto por el artículo 5.3 LIS 78. No obstante, estimaba justa la posibilidad de elección del régimen fiscal aplicable para evitar el efecto que creaba la regla de la tributación mínima. Para el Tribunal, lo opuesto implicaría colocar al sujeto exento en peor situación que quienes no lo están, lo que reputa contrario al principio de igualdad en la imposición y al de capacidad económica. En definitiva, lo que se desprende de estos pronunciamientos judiciales es que un sujeto completa o parcialmente exento del IS no debería quedar obligado a efectos fiscales de forma más gravosa que aquellos que no gozan de exención alguna. A esta conclusión se llega, comentando esta Sentencias, en S/A.: “Dos exenciones discutidas: los rendimientos sometidos a retención obtenidos por entidades exentas del IS y las edificaciones histórico-artísticas en el IIVT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I paraf. 6, 1999, págs. 1-2 (recurso electrónico).

<sup>343</sup> Vide, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 37; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 118.

En particular, el procedimiento para que no sean practicadas retenciones e ingresos a cuenta en el IS sobre las rentas obtenidas por entidades exentas se encuentra en la Resolución 3/1998, de 14 de septiembre, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los medios y la forma de acreditación de la condición de entidad exenta del Impuesto sobre Sociedades del artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del mismo, a efectos de lo dispuesto en los artículos 146.4.a) de la citada Ley y 57.u) del Reglamento de este impuesto, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril<sup>344</sup>.

Así las cosas, de acuerdo con el primer apartado de esta Resolución, se establecen dos medios para acreditar la condición de entidad exenta, siendo preciso la exhibición de cualesquiera de estos medios ante los pagadores de rentas sujetas al IS obtenidas por las entidades exentas del artículo 9 LIS para que no se practique la retención. El primero de éstos métodos, el cual tiene vocación general, se trata de la certificación expedida por las oficinas gestoras de la AEAT de la situación censal de la entidad exenta del artículo 9 LIS, previa solicitud de ésta y de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado segundo de esta Resolución. El segundo, de carácter más específico, consiste en la exhibición de la tarjeta acreditativa del Número de Identificación Fiscal, aunque queda exclusivamente circunscrita a los supuestos señalados en el apartado tercero de esta Resolución<sup>345</sup>.

---

<sup>344</sup> Como se manifiesta en esta Resolución, la desaparición de la retención, en relación con determinadas entidades, significa una excepción al principio general de sometimiento a retención o ingreso a cuenta de las rentas sujetas al IS por los obligados tributarios que las satisfagan o abonen, lo cual es consecuencia de que tales entidades gozan de exención total y no tienen obligación de realizar declaraciones por dicho Impuesto.

<sup>345</sup> A efectos de lo previsto en los artículos 146.4.a) LIS y 57.u) RIS, el apartado tercero de esta Resolución plantea la posibilidad de acreditar la condición de entidad exenta del artículo 9 LIS ante los obligados tributarios que les satisfagan rentas sujetas a este Impuesto, mediante la exhibición de su tarjeta de identificación fiscal acreditativa de su Número de Identificación Fiscal a las siguientes entidades: “a) *Los órganos de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas cuya clave de forma jurídica y clase de entidad de su Número de Identificación Fiscal tienen asignada la letra S, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 3 de julio de 1998, por la cual se modifica parcialmente el anexo del Decreto 2423/1975, de 25 de septiembre, que regula el código de identificación de las personas jurídicas y entidades en general.* b) *Las siguientes entidades locales territoriales: Los Ayuntamientos, las Diputaciones provinciales, las Alcaldías y Asambleas vecinales en los municipios que funcionan en régimen de concejo abierto, los Cabildos insulares canarios, los Consejos insulares baleares, los caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos y otros análogos a las entidades locales de ámbito territorial inferior al municipal, las comarcas u otras entidades locales que agrupen a varios municipios, las Áreas Metropolitanas, las Mancomunidades de Municipios, las Comunidades de Tierra o de Villa y Tierra o de Ciudad y Tierra, Asocios, Reales Señoríos, Universidades y Comunidades de Pastos, Leñas y Aguas.* c) *El Banco de España y los Fondos de Garantía de Depósitos.* d) *El Instituto Nacional de la Seguridad Social y la Tesorería General de la*

En cuanto al procedimiento para la expedición de la certificación de la situación censal de las entidades exentas, conforme al apartado segundo de esta Resolución, la certificación será expedida por las oficinas de gestión de la AEAT, en función de las reglas de competencia territorial y funcional establecidas en la LGT y demás normas de atribución de competencias que sean aplicables. Únicamente podrán solicitar la expedición de esta certificación en la forma prevista en la presente Resolución, los sujetos pasivos del IS a que se refiere el artículo 9 LIS, aunque también podrá ser solicitada por cada uno de los Departamentos, Consejerías, Dependencias u Órganos superiores que tengan asignado un Número de Identificación Fiscal propio y que se encuentren encuadrados en las distintas AAPP, y los organismos o entidades con personalidad jurídica propia dependientes de cualesquiera de aquéllas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.

Necesariamente, para la obtención de la certificación de la situación censal de las entidades exentas es indispensable la presentación de un escrito de solicitud que debe contener la denominación, domicilio fiscal y Número de Identificación Fiscal de la entidad solicitante y, en su caso, del representante, así como la identificación del medio preferente o del lugar que se señale a efectos de notificaciones; los hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud; el lugar y la fecha; la firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio; y la delegación o Administración o unidad gestora de la AEAT a la que se dirige.

El escrito de solicitud se debe presentar en la Delegación o Administración de la AEAT que corresponda al domicilio fiscal del solicitante o bien, en la Unidad Central

---

*Seguridad Social, respecto de los servicios centrales de tales entes y de los servicios territoriales. e) El Instituto de España. f) Las Reales Academias Oficiales establecidas en Madrid contenidas en el artículo 1. o) del Decreto de 18 de abril de 1947 por el que se aprueban los Estatutos del Instituto de España: española, Historia, Bellas Artes de San Fernando, Ciencias Exactas, Físicas y Naturales, Ciencias Morales y Políticas, Medicina, Jurisprudencia y Legislación y Farmacia. g) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social, el Instituto «Cervantes», la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, el Ente Público Radiotelevisión Española, las Universidades no transferidas, la Agencia de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional y la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones.”.*



de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección o en la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación especial de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del solicitante, según proceda en función de su adscripción a una u otra Unidad. No obstante, el escrito de solicitud puede presentarse en cualesquiera de los lugares previstos en el artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Con el escrito de solicitud deben acompañarse los documentos que estime la entidad solicitante como justificativos de su inclusión en cualquiera de los supuestos de exención del artículo 9 LIS o, en el supuesto de solicitantes a que se refiere el párrafo segundo del número 2 del presente apartado, que justifiquen que se encuentran encuadrados en la estructura organizativa de un sujeto pasivo exento del IS según lo dispuesto en el citado artículo 9.

Posteriormente, la oficina gestora competente expedirá, si procede, la certificación por duplicado, la cual figura en los Anexos I y II de la Resolución que estamos comentando, entregando un ejemplar al solicitante y quedando el otro en poder de la Administración tributaria, que incorporará a la carpeta fiscal del solicitante. Expedida y entregada la certificación, ésta podrá ser exhibida por el solicitante ante los obligados tributarios que le abonen o satisfagan rentas sujetas al IS, para que no se practique la retención o el ingreso a cuenta del IS de tales rentas, de acuerdo con el artículo 128 LIS. Las certificaciones expedidas serán válidas y surtirán efectos mientras no se modifiquen las circunstancias determinantes de su contenido.

Pero, tal y como hemos sostenido, que estas entidades se encuentren completamente liberadas de la obligación tributaria principal en el IS y de algunos deberes formales, no es óbice para que queden obligadas al cumplimiento de otras obligaciones y deberes. Concretamente, las entidades deportivas públicas, cuando satisfacen rentas sujetas a IS o IRPF, deben practicar retención, ingresar a cuenta el importe de la misma, y presentar las declaraciones correspondientes a esas retenciones e ingresos a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 128 LIS, 60 a 62 RIS y 74 a 112 RIRPF, respectivamente. Además, las entidades deportivas públicas están obligadas a llevar contabilidad, aunque no la regulada en CCo, sino aquella delimitada

por las normas por las que se rigen, la cual vendrá impuesta, fundamentalmente, por la normativa sustantiva por la que se rigen.

## **CAPÍTULO CUARTO: LOS REGÍMENES DE EXENCIÓN PARCIAL APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS: ASPECTOS COMUNES.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**

Al margen de las SAD, que son entidades deportivas privadas que tienen ánimo de lucro, y de las entidades públicas deportivas, en expresión acuñada por nosotros a los efectos de nuestra investigación, y que estarán totalmente exentas de gravamen de acuerdo con los razonamientos expresados en el capítulo anterior de este trabajo, existen otras entidades que también desarrollan actividades deportivas sin ánimo de lucro, tal y como hemos venido apuntando a lo largo de este estudio. De hecho, puede afirmarse sin ambages que estas restantes entidades conforman el principal grupo de entidades deportivas que vertebran el deporte que más próximo se encuentra al interés general. Nos referimos a las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos.

Pese a sus grandes similitudes, las entidades que conforman este variopinto conjunto de entidades presentan suficientes diferencias estructurales entre sí como para tributar justificadamente en el IS con arreglo a regímenes fiscales diversos. Tales entidades, como son las fundaciones deportivas y todas las entidades deportivas de base asociativa, tributan conforme a dos regímenes fiscales en apariencia similares en cuanto a su fundamento y rasgos estructurales, pero diferenciados, a su vez, por el diverso alcance de la exención y por los fundamentos que los inspiran. Nos referimos al régimen fiscal especial de la LRFESFL y al REPE<sup>346</sup>.

Estos regímenes de exención parcial, aplicables genéricamente a las EDSL, derivan de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 9 LIS. Por un lado, de acuerdo con el artículo 9.2 LIS, están parcialmente exentas del IS, en los términos establecidos en la LRFESFL, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el título II de esta Ley. Por otro lado, a la luz del artículo 9.3 a) LIS,

---

<sup>346</sup> La similitud entre estos dos regímenes fiscales y el carácter mixto de la exención ha sido puesta de relieve por numerosos autores. Entre ellos destacamos, por ejemplo, LÓPEZ DÍAZ, A.: “Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos. Entidades exentas” ... ob. cit., pág. 81.

también hay otro grupo de EDSL privadas cuyas rentas se encuentran parcialmente exentas de gravamen. Se trata de las entidades deportivas que tributan de acuerdo con las previsiones contenidas en el REPE<sup>347</sup>.

Aunque se trate de regímenes fiscales distintos, como ya hemos apuntado en el capítulo segundo de este trabajo, ambos se caracterizan por el hecho de que una parte de las rentas obtenidas quedan exoneradas de gravamen<sup>348</sup>, lo cual contrasta de forma evidente con el carácter total de la exención que resulta de aplicación a la mayoría de las EDSL públicas, así como con la tributación de acuerdo con el régimen general del IS, que les resulta aplicable de forma solo supletoria (art. 42.2 LIS).

Por esta razón, y pese a que ya hemos apuntado los fundamentos del REPE y del RESFL, es necesario hacer referencia a determinados aspectos comunes a fin de facilitar la exégesis posterior de cada uno de estos dos regímenes fiscales y evitar reiteraciones innecesarias.

## II. EXENCIÓN PARCIAL: RAZONES DE UNA TRIBUTACIÓN DIFERENCIADA EN EL IS.

El elemento común que conecta el REPE y el RESFL, esto es, la ausencia de ánimo de lucro subjetivo de las entidades que tributan de conformidad con los mismos, ha motivado que la aplicación del régimen general no sea viable por sí sola, habida cuenta de las peculiaridades del comportamiento económico de las ESL, manifestadas, principalmente, en la imposibilidad de repartir los beneficios, en los correlativos consumos de renta que se producen para cumplir con el objeto o finalidad específica, así como en las finalidades que subyacen a la realización de actividades propias, las cuales, aunque pueden ser calificadas como económicas a la luz de la normativa tributaria, no

---

<sup>347</sup> La configuración de ambos regímenes fiscales se remite a otros preceptos. Dicho con otras palabras, el legislador se ha apoyado en estos casos en la técnica del reenvío normativo para completar las previsiones de ambos regímenes. No obstante, mientras que en el régimen fiscal especial de la LRFESFL el reenvío es total a una ley distinta a la LIS, en el caso del REPE dicho reenvío se produce a otros preceptos de la propia LIS. Esta observación ya fue realizada por BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 1.

<sup>348</sup> Es por esta razón por la que creemos que la doctrina denomina beneficios fiscales a las exenciones previstas REPE. *Vid.* verbigracia, RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., pág. 444.

están encaminadas al logro de excedentes, lo cual no es óbice para que puedan realizarse también actividades económicas ajenas a sus fines con la finalidad de obtener financiación, salvando, claro está, la limitación que a este respecto impone a las fundaciones el artículo 24 LF.

Por tanto, puesto que las ESL no son entidades mercantiles, ni tampoco se asemejan sus finalidades a las de éstas, se establecen, por un lado, unos aspectos comunes adaptados a la ausencia de ánimo de lucro de estos sujetos y a su correlativo funcionamiento peculiar, surgiendo así el REPE como un régimen fiscal eminentemente de ajuste. Por otro lado, si la particularidad en su funcionamiento y finalidades va más allá de la mera ausencia de ánimo de lucro, en la medida en que la actividad de las ESL se encamina a la persecución de fines de interés general, satisfaciendo el bienestar cualitativo, se permite, entonces, la posibilidad de acceder a un régimen tributario cuyo perfil predominante es incentivador, esto es, el RESFL<sup>349</sup>.

Con todo, aunque el alcance del régimen de exención en la LRFESFL se conecta con la naturaleza de los fines que inspiran la actuación de la ESL, lo cierto es que la mayor o menor amplitud del régimen de exención se establece atendiendo al origen de los ingresos y las rentas. Esta situación resulta coherente con el hecho de que las ESL pueden obtener excedentes en la realización de sus actividades, incluso con ánimo de lucro objetivo, siempre que dichos excedentes no sean objeto de reparto directo o indirecto, lo cual revela una manifestación de capacidad económica en principio susceptible de gravamen. De esta manera, conectando los ingresos y los gastos de las ESL con su actividad, la principal diferencia entre los dos regímenes de exención parcial estriba en el destino que se da a los excedentes obtenidos. Quiere decirse que, en el ámbito del REPE, no puede presumirse que las rentas obtenidas vayan a destinarse a dar cumplimiento a fines de interés general, habida cuenta de que no existe ningún requisito que lo exija. Caso distinto es el relativo al régimen fiscal que se recoge en la LRFESFL cuya aplicación exige el cumplimiento de unos requisitos que velan por la persecución efectiva de los mismos.

---

<sup>349</sup> Para una sucinta aproximación a la justificación del RESFL, *vid.*, *verbigratia*, RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 267-272; así como esta misma autora en: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., págs. 414-419.

Por otra parte, pese al diverso funcionamiento de las ESL respecto de las entidades mercantiles, no gozan, a diferencia de un buen número de entidades públicas, de la exención total en el IS, ni siquiera cuando persiguen, como éstas, fines de interés general. En este sentido, el legislador no alberga duda alguna de que, de un modo u otro, las entidades públicas detalladas en el artículo 9.1 LIS destinan todos sus ingresos y rentas a la persecución de fines de interés general, circunstancia que les ha hecho merecedoras de un régimen de exención total en el IS<sup>350</sup>. De hecho, su riqueza está afectada directamente al sostenimiento de los gastos públicos con los que se desarrolla nuestro Estado del bienestar, de manera que, en puridad, ni siquiera debería reconocérseles capacidad de contribución alguna<sup>351</sup>. Lo contrario, a nuestro modo de ver, carecería de sentido, pues, dados los principios que rigen su funcionamiento, no existe posibilidad alguna, teóricamente al menos, de que determinados individuos o colectivos disfruten de las rentas que se liberan de gravamen de un modo que pueda considerarse en algún sentido excluyente o privilegiado.

### III. EL CARÁCTER ANALÍTICO DEL REPE Y DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL REGULADO EN LA LRFESFL: INGRESOS Y RENTAS.

#### 1. Delimitación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los regímenes fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos: quiebra del carácter sintético del impuesto.

La principal especialidad que diferencia los regímenes fiscales aplicables a las ESL del régimen general del IS radica en la fijación de la base imponible, puesto que en estos regímenes fiscales existen una serie de rentas que quedan liberadas de gravamen porque el legislador entiende que son irrelevantes a efectos impositivos, lo que condiciona también, como veremos, la deducibilidad de los gastos. No obstante, al margen de dicha especialidad, la base imponible en estos regímenes fiscales se delimita,

---

<sup>350</sup> Así se infiere de los artículos 103.1 CE y 3.1 LRJSP. Entre la doctrina, esta vinculación de las AAPP con el interés general ha sido puesta de relieve por numerosos autores desde una perspectiva impositiva. Por ejemplo, véase HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., pág. 59.

<sup>351</sup> Sobre la condición de sujeto pasivo de las entidades públicas en un impuesto directo, se manifestaron tanto la doctrina española como la italiana en términos más o menos equivalentes. Por su carácter compilador, *vid.* PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 50-56.

tal y como se desprende de los artículos 111.1 LIS y 5 LRFESFL, aplicando las normas previstas en el Título IV LIS, es decir, el régimen general. De esta forma, atendiendo a la remisión que realiza este artículo a las normas generales del IS, podemos afirmar que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.2 LIS, la base imponible en los regímenes fiscales objeto de estudio se determinará atendiendo al método de estimación directa, ya que es el empleado con carácter general en este Impuesto, así como el principal y preferido por el legislador debido a su idoneidad para medir con mayor exactitud la capacidad económica gravable. Según el artículo 10.3 LIS, en el método de estimación directa, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable.

Como podemos observar, el legislador tributario acoge el resultado contable como estadio previo y fundamento de la base imponible en el IS, dotándolo así de una relevancia capital<sup>352</sup>. Esta dirección, ya recomendada por el conocido informe Ruding en el año 1992, supuso un cambio de paradigma en el IS, levantando a su paso una serie de recelos fundamentados sobre varios motivos, como la posible afectación del principio de reserva de ley<sup>353</sup>. Sin embargo, en ausencia del resultado contable, el legislador debería haber acudido a otros criterios que ya puso de manifiesto la doctrina<sup>354</sup>. Por ello, desde la privilegiada atalaya que nos confiere el tiempo, y tomando como base la parquedad de la definición del hecho imponible en el IS, estimamos que la

---

<sup>352</sup> A pesar de esa posición privilegiada, la Administración Tributaria no está obligada a aceptar el resultado contable, sino que cuenta con las potestades investigadoras suficientes, lógicas y proporcionadas como para poner en duda su exactitud y rectificarlo a efectos fiscales (arts. 120.2 y 131 LIS). Cuestión distinta es que la Administración tributaria pretenda corregir un resultado contable que se ajuste a las normas contables por el mero hecho que el sujeto pasivo haya optado por criterios contables lícitos más favorables. Ello no es admisible. *Vid. AAVV: Derecho tributario: parte especial...* ob. cit., pág. 73-75. No obstante, tal y como sostiene BLÁZQUEZ LIDOY, esta flexibilidad en los criterios contables puede pervertir el principio de imagen fiel del patrimonio, si se seleccionan formas de contabilizar que busquen exclusivamente una minoración de la tributación. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: *AAVV: Fiscalidad práctica* (directores Pablo Chico de la Cámara, Javier Galán Ruiz, José Rodríguez Ondarza), tomo III, Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2010, págs. 219-224.

<sup>353</sup> En relación con las críticas relacionadas con la vulneración del principio de reserva de ley, véase *AAVV: Derecho tributario: parte especial...* ob. cit., pág. 73-75. De ellas se hace eco, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 158.

<sup>354</sup> Las alternativas al resultado contable que se barajaron en su día se basaban en el beneficio económico, en el flujo de fondos, o en una regulación normativa independiente en el campo fiscal. En este sentido, SANZ GADEA, E.: “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general” ... ob. cit., págs. 20-23. No obstante, respecto a la regulación normativa independiente, el autor, haciéndose eco de las palabras del maestro SAINZ DE BUJANDA, ya apuntó que lo importante no es la definición de la renta a efectos fiscales, sino que la Ley contenga los mecanismos necesarios para su precisión. Esto es, la medición del beneficio neto efectivo. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 223-228.

inclinación del legislador hacia la adopción del resultado contable como pilar basal en el IS para determinar la base imponible fue acertada, pues dicho resultado no es otra cosa que la expresión en la contabilidad de la mutación patrimonial experimentada, obtenida gracias a un proceso continuado de operaciones que conforman los ingresos y gastos. El resultado de esa medición, esto es, el acrecentamiento obtenido, es un excelente parámetro para medir la intensidad con la que se ha realizado el hecho imponible del IS. Por otra parte, no es una cuestión baladí que la confianza depositada por el legislador en el resultado contable no se presta de espaldas al Derecho, habida cuenta de que dicho resultado se determina jurídica y económicamente. En particular, de acuerdo con el artículo 35.2 CCo, se extrae de la cuenta de pérdidas y ganancias, y se determina con arreglo a las normas prescritas en el CCo, y demás normativa aplicable, como es el caso de la LSC, el PGC, la adaptación del mismo a las ESL y las resoluciones del ICAC<sup>355</sup>. Estas normas, de índole contable, pertenecen al Derecho Mercantil, presentan un contenido obligatorio y se engarzan en el vasto Derecho privado<sup>356</sup>.

Sentado como antecedente inmediato de la base imponible el resultado contable, para calcular la renta que va a ser sometida a gravamen, éste debe corregirse ajustándose al marco tributario. Para ello, se atiende y se aplican determinadas normas de la LIS y de la LRFESFL sobre dicho resultado, ya sea con signo positivo o negativo.

En lo referente a las entidades que venimos estudiando, los ajustes fiscales a practicar se contienen en la LRFESFL y en la LIS (REPE, régimen general y, cuando resulte de aplicación, régimen fiscal especial de los incentivos fiscales a las entidades de reducida dimensión<sup>357</sup>). El principal ajuste a practicar sobre el resultado contable en los

---

<sup>355</sup> En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY sostiene que las normas del IS son incompletas, puesto que no abordan un concepto de renta, concibiendo la misma el autor como el resultado contable con ajustes durante un periodo de tiempo en el cual se incluye la capacidad económica histórica de la entidad, habida cuenta de la toma en consideración de las bases imponibles de ejercicios anteriores. Por tanto, la renta, a efectos fiscales, se deduce de la aplicación de los ajustes que prevé la LIS a la renta contable. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Impuesto sobre Sociedades", en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 216-217.

<sup>356</sup> En este sentido, SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 216-222. Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La base imponible en el I.S.: Gastos deducibles..." ob. cit., pág. 90, quien las incardina en el Derecho público, aun considerándolas obligatorias.

<sup>357</sup> Es una cuestión pacífica la posibilidad de aplicar el régimen de incentivos fiscales de entidades de reducida dimensión por parte de las ESL, si se cumplen los requisitos necesarios para ello, esto es, que principalmente, tal y como dispone el artículo 101.1 LIS, que la ESL tenga, en relación con el periodo impositivo inmediato anterior, un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros. En



regímenes fiscales que estamos estudiando consiste en la no integración de unas concretas rentas en la base imponible, siendo irrelevantes a efectos impositivos debido a su exención. Sin embargo, para poder distinguir las en el sistema actual es imprescindible examinar su origen o procedencia, despojando amplia y forzosamente al IS de su carácter sintético para adoptar una perspectiva analítica<sup>358</sup>. En definitiva, para precisar la base imponible en el REPE y en el régimen fiscal regulado en la LRFESFL se establece una evidente dicotomía entre rentas exentas y rentas gravadas<sup>359</sup>.

## 2. Fuentes de ingresos y rentas de las entidades sin fines lucrativos.

### A) Acotación de las fuentes de ingresos y rentas.

Como señala MONTESINOS OLTRA, la exención de rentas que se prevé en el artículo 6 LRFESFL nos proporciona una imagen acabada del variado conjunto de rentas que pueden nutrir la economía de una ESL, recurriendo a la distinción terminológica entre ingresos y rentas que también se observa en el artículo 3.3 de esta ley<sup>360</sup>. Una reflexión similar puede hacerse sobre el artículo 110 LIS, aunque este precepto nos proporciona una visión más limitada.

En suma, atendiendo a estos preceptos, puede decirse que las ESL pueden obtener rentas procedentes de su patrimonio, de la realización de actividades

---

este sentido, véase entre otros muchos, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 71; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 82-85. La autora aclara una cuestión destacada cuando sostiene que el importe neto de la cifra de negocios debe tomarse sin consideración a la exención de determinadas rentas, por lo que habrá de observarse el resultado contable y no la base imponible del IS.

<sup>358</sup> No existen dudas sobre el cariz analítico que toma el IS a la luz de las particularidades del régimen fiscal que regula la LRFESFL y del REPE. En este sentido, *vid.*, por ejemplo, MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, n° 250, 2004, pág. 29; CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 175; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., págs. 133-134. También, entre la doctrina administrativa, *vide* la Resolución TEAC de 2 de marzo de 2006 (RG 00/1715/2003). No obstante, como afirma SANZ GADEA, una vez determinadas las rentas exentas, no es preciso distinguir entre las diversas fuentes de rentas. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 432.

<sup>359</sup> Apuntando la dicotomía afirmada, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 49.

<sup>360</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 83.

económicas, de la adquisiciones y transmisiones de bienes y derechos por cualquier título, así como de una serie de ingresos. En particular, los ingresos por los que las ESL obtienen rentas son: cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, subvenciones, donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial en el caso de las fundaciones, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y los contratos de patrocinio publicitario.

*B) Rentas procedentes de la realización de actividades económicas: una cuestión tan importante como vidriosa.*

Como veremos cuando analicemos en detalle los regímenes tributarios aplicables a las ESL, para determinar la exención de la renta que proviene de la realización de una actividad, es fundamental precisar, en primer lugar, si la actividad se realiza o no en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la ESL y, en segundo lugar, si constituye realización de una actividad económica. De manera que, combinando estas dos variables surgen cuatro posibilidades en relación con las actividades que puede desarrollar una ESL. La primera, que la actividad llevada a cabo sea una actividad no económica realizada en cumplimiento del objeto o finalidad específica. La segunda, que la actividad desarrollada no sea económica y que tampoco se realice en cumplimiento del objeto o finalidad específica. La tercera, que la actividad sea económica y sea llevada a cabo en cumplimiento del objeto o finalidad específica. Y, la cuarta, que la actividad realizada sea económica, pero que no sea desarrollada en cumplimiento del objeto o finalidad específica.

Determinar ante qué tipo de actividad de los indicados nos hallamos resulta indispensable porque la presencia de una actividad económica en el REPE es causa suficiente para que la renta que de la misma provenga se someta a gravamen, mientras que en el RESFL no basta con ello, puesto que, si se encuentra entre las detalladas en el artículo 7 de su ley reguladora, y, además, se realiza en cumplimiento del objeto o finalidad de la entidad resultará exonerada de gravamen. De tal manera que resulta capital estatuir cuándo una actividad desarrolla el objeto o la finalidad específica de una ESL y cuándo una actividad es de carácter económico a efectos de su régimen fiscal.

- a) ¿Cuándo una actividad desarrolla el objeto social o la finalidad específica de una EDSL? Especial consideración a los fines deportivos.

Las actividades que lleva a cabo una ESL pueden estar directamente orientadas al cumplimiento del objeto social o la finalidad específica, mantener con dicha actividad una relación auxiliar o complementaria, o ser meramente instrumental, esto es, ser una actividad orientada a obtener excedentes con los que financiar parcial o totalmente otras actividades en cumplimiento del objeto o finalidad específica. En el primer caso, está claro que la actividad se encamina a la satisfacción plena del objeto social o la finalidad específica. En el último, también parece evidente que la actividad solamente se relaciona con el objeto social o la finalidad específica de un modo instrumental, en la medida que, sin realizarlo directamente, los excedentes que puedan obtenerse con ocasión de la realización de estas actividades instrumentales se destinan a financiar las actividades propias. Más dudas suscita el segundo caso, ya que, si la actividad es auxiliar o complementaria, la realización del objeto o la finalidad específica solamente se producirá de forma tangencial o accesorio, de manera que es complicado afirmar que esta actividad cumple el objeto o la finalidad específica de la ESL, al menos con el vigor suficiente como para que pueda resultar exenta a la luz del REPE o, incluso, del RESFL.

Con todo, para llegar a una conclusión más ajustada sobre cuándo una actividad realiza el objeto social o la finalidad específica, especialmente en el último supuesto mencionado, pensamos que es de gran utilidad el criterio que se ha venido utilizando para declarar aplicable la exención que se regula en el artículo 7 LRFESFL, esto es, la exención de las rentas procedentes del desarrollo de una explotación económica. De hecho, este precepto exige, para que pueda aplicarse la exención, que la actividad económica sea desarrollada en cumplimiento de los fines propios.

Al respecto nos parecen muy sugerentes las disquisiciones teóricas que se efectuaron en la STS de 19 de febrero de 2008, pues, aunque a la luz de la derogada LM, el alto Tribunal sentó que, para que pudieran resultar exentas las rentas derivadas de la realización de una explotación económica a la luz de la LRFESFL, era necesario

que los fines de la "*entidad interesada*", en este caso una federación deportiva de ámbito estatal, se incrustaran en los de la actividad económica para la que se pretendía la exención. Por tanto, si bien la coincidencia de fines no tiene que ser absoluta, es evidente que los fines de interés general tienen que ocupar un lugar esencial, básico y fundamental en el desarrollo de la actividad económica.

Con base en ello, en el caso objeto de enjuiciamiento se declara que es evidente que los fines de las actividades económicas para las que se solicita la exención, como son la promoción y venta de artículos deportivos y la explotación publicitaria del logotipo e imagen de la Federación deportiva, nada tienen que ver con los fines de la EDSL en cuestión. No es suficiente que una actividad económica incida en el campo del deporte, pues es necesario que ésta despliegue su efecto en términos básicamente coincidentes con los que constituyen el "*ser*", el "*objeto*" y el "*fin*" de la EDSL. En suma, es indispensable que el fin de interés general deportivo forme parte también del fin u objeto de la actividad económica<sup>361</sup>.

Pese a lo revelador de esta doctrina, no puede obviarse que se edifica sobre una normativa derogada, o lo que es lo mismo, a partir de las exigencias contenidas en el artículo 48.2 de la derogada LM. No obstante, si bien los términos de este artículo varían respecto a los contenidos en el artículo 7 LRFESFL, lo cierto es que, a efectos dogmáticos, nos parece que la *ratio legis* es, si no idéntica, muy similar. Por esta razón, creemos que la doctrina del TS a la luz de la extinta LM sobre esta cuestión resulta trasladable a la normativa vigente, en la medida que el tenor literal exige que las explotaciones económicas desarrollen el objeto social o la finalidad específica. En consecuencia, puede sostenerse que una actividad económica desarrolla los fines propios de las EDSL cuando existe una conexión formal y material, o identidad consustancial, si se prefiere, entre los mismos y las actividades materialmente realizadas. Es decir, cuando la actividad económica realizada contribuye de forma directa a la realización del fin de interés general deportivo, no siendo suficiente que su incidencia sobre dicho interés general sea meramente testimonial o tangencial.

---

<sup>361</sup> STS 557/2008, de 19 de febrero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:557). Haciéndose eco de esta doctrina como explicación de las limitaciones que existen para la exención de las rentas procedentes de actividades económicas, véase RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo: Propuestas de reforma", en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), 2013, págs. 281-282.

Precisamente, con base en razonamientos parejos, MARTÍN DÉGANO sostuvo que, para que se produzca en el RESFL la exención de las rentas que provienen de la realización de actividades económicas que dan cumplimiento al objeto o la finalidad específica, no basta el mero enlace o concordancia formal entre la actividad realizada y aquellas que implican la satisfacción de su objeto social o finalidad específica, pues lo contrario supondría aceptar que la mera recepción de la actividad en cuestión en los estatutos sería suficiente para que pudiera considerarse realizada en cumplimiento de su objeto o finalidad específica de una ESL, ampliando de esta manera la aplicación de la exención a situaciones extrañas a los motivos que llevaron al legislador a establecerla. Por esta razón, creemos que la opinión del autor está en armonía con el criterio del TS, exigiendo, en definitiva, la convergencia de la dimensión formal y material en la realización de actividades propias<sup>362</sup>.

Siguiendo los planteamientos del anterior autor, si la actividad económica desarrollada está expresamente recogida en los estatutos, debería presumirse que se ha realizado en cumplimiento de los fines de la EDSL. No obstante, dicha presunción, de acuerdo con el artículo 108.1 LGT admitiría prueba en contrario, correspondiendo a la Administración tributaria su destrucción, si así lo estima conveniente. *A sensu contrario*, si no se recoge la actividad económica expresamente en los estatutos, la presunción mencionada no debería existir y, por tanto, debería ser la EDSL la que acreditara que se está cumpliendo el objeto social o la finalidad específica con dicha actividad<sup>363</sup>. En resumidas cuentas, no cabe extender la exención objeto de análisis a actividades económicas realizadas con carácter instrumental para la obtención de

---

<sup>362</sup> Vid. MARTÍN DÉGANO, I.: “La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas”, *Revista Quincena Fiscal parte Opinión profesional*, nº4, 2013, págs. 1-6 (recurso electrónico). Para llegar a estas conclusiones el autor se apoya en los razonamientos que se esgrimen en la SAN 2098/2011, dictada el 5 de mayo de 2011 (ECLI: ES: AN: 2011:2098), así como en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, de 29 de marzo de 2007 (nº 200/2005/04193) y de 20 de noviembre de 2007 (nº 200/2005/02624).

<sup>363</sup> *Ibid.*, págs. 5-6. El autor apunta sorprendido que la doctrina administrativa ha mantenido en esta cuestión una actitud favorable a un reconocimiento extensivo, basándose en un exceso interpretativo que se ancla en un mero formalismo de difícil justificación. En puridad, para el autor, esta interpretación supone aceptar que cualquier actividad puede ser realizada sin traba alguna por una fundación, escudándose en su simple incorporación a las actividades estatutarias, aunque no coincida de forma material con los fines de la entidad en cuestión. *Vide*, la Resolución de la DGT núm. V0353-09, de 23 de febrero de 2009.

fondos, sino que su realización exige que sean consecuencia de los fines de la EDSL y ello se deduzca más allá de un mero plano formal<sup>364</sup>.

En definitiva, puede decirse que una actividad desarrolla los fines propios cuando existe una conexión formal y material entre éstos y las actividades materialmente realizadas. Para concluir dicha conexión, debe partirse de su revelación casuística, siendo importante, aunque no definitivo, la descripción del objeto social o la finalidad específica en los estatutos de la ESL.

b) La condición de económica de la actividad desarrollada.

En relación con la segunda de las variables apuntadas anteriormente, nos parece evidente que, junto con la ausencia de ánimo de lucro y, en su caso, la persecución de fines de interés general, la condición de económica de las actividades desarrolladas es el elemento que mayor relevancia adquiere a efectos de determinar el alcance de los regímenes de exención parcial aplicables a las ESL<sup>365</sup>. Atendiendo a los tipos de actividades y a su relación con el cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la ESL, no tiene sentido plantearse si son actividades económicas o no aquellas que se realizan con un carácter instrumental, pues es obvio que se encaminan a la obtención de excedentes con ánimo de lucro objetivo. Caso distinto es el de aquellas actividades que se realizan en cumplimiento de los fines propios o con un carácter meramente auxiliar o complementario respecto de los mismos.

Para determinar cuándo una actividad es económica, y teniendo en cuenta que el objeto de análisis del presente trabajo se circunscribe al IS, debe partirse de las definiciones contenidas en los artículos 5.1 LIS y 3. 3º LRFESFL. En el artículo 5.1 LIS se define la actividad económica del siguiente modo: “*Se entenderá por actividad*

---

<sup>364</sup> En un sentido análogo, pero en el marco del REPE que regulaba la normativa foral, se pronunció ARMENTIA BASTERRA, quien sostuvo que, para la aplicación de esta exención, era importante que existiera una relación directa entre la renta obtenida y el objeto social o la finalidad específica. ARMENTIA BASTERRA, J.: “Régimen de las entidades parcialmente exentas y de las entidades sin fines lucrativos”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, nº 46, 2013, pág. 107.

<sup>365</sup> La realización de actividades económicas por parte de las ESL es una cuestión ampliamente tratada a lo largo de los años. Véase, por su exhaustividad, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones...* ob. cit.

*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.”. Por su parte, en el artículo 3. 3º LRFESFL se emplea la siguiente definición: “se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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.”<sup>366</sup>.*

Como podemos observar, las definiciones de actividad económica que adoptan la LIS y la LRFESFL son equivalentes y casi idénticas en cuanto a sus términos gramaticales<sup>367</sup>. En ambas se aprecia la ausencia de todo elemento intencional que no sea la finalidad de producir o distribuir bienes y servicios, relegando a la irrelevancia las características del sujeto que la desarrolla, lo que podría explicarse, tal vez, por un designio legislativo de garantizar la neutralidad del impuesto. Este principio, que cuenta con una gran influencia en la regulación del IS, limita, como hemos visto, la injerencia injustificada de la fiscalidad en el comportamiento económico de los sujetos y encuentra virtualidad constitucional en el principio de generalidad y como reverso económico del

---

<sup>366</sup> Cabe poner de relieve que, de un lado, el legislador elimina el antiguo apartado tercero del artículo 131 TRLIS y lo introduce en el actual artículo 5 LIS, sustituyendo la antigua denominación de explotación económica por la actual denominación de actividad económica, pero manteniendo la misma definición y dotándolo de una posición mucho más general en el marco legal. Eso sí, define directamente actividad económica y no los rendimientos que de la misma proceden. De otro lado, la DGT, antes de la aparición del nuevo artículo 5 LIS, ya comenzó a hacer referencia al término de actividad económica indistintamente al término de explotación económica cuando hacía referencia al ya derogado artículo 121.3 TRLIS, en las respuestas a las consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes. Véase, de un lado, la Resolución de la DGT núm. V3038-13, de 11 de octubre de 2013 y; de otro, la Resolución de la DGT núm. V3039-14, de 5 noviembre de 2014. Además, por una parte, en el antiguo TRLIS y en la LIRPF se utilizaron respectivamente los términos de explotación económica y actividad económica para acotar los rendimientos que proceden de las mismas, otorgando de este modo definiciones indirectas. Por otra parte, tanto el párrafo segundo del artículo 3.3 LRFESFL, como el artículo 5.1 de la LIS, se definen directamente explotación y actividad económica, respectivamente. En definitiva, con la LIS, la normativa correspondiente al IS queda ligeramente más armonizada que antaño, en el sentido que, si bien aún en la LRFESFL se hace referencia al término “*explotaciones económicas*” y en la LIS al término “*actividad económica*”, la definición de ambas es actualmente directa. Consecuentemente, en una futura modificación de la LRFESFL o de la LIS, sería conveniente que el legislador se plantease unificar los términos por una mera cuestión de claridad jurídica, ya que ambos términos son teleológicamente equivalentes.

<sup>367</sup> Para un estudio más completo sobre la realización de actividades económicas en el ámbito tributario y concluyendo la existencia de una igualdad teleológica entre los conceptos de explotación económica y actividad económica regulados en la LRFESFL y la LIS, respectivamente, *vid.*, BONET SÁNCHEZ, M. P.: *La empresa ante el sistema tributario*, Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 161-198.

principio de igualdad, así como en la libertad de empresa en una economía de mercado (art. 38 CE)<sup>368</sup>.

Así las cosas, en términos generales, nos parece que el marco de referencia anterior aboca al legislador a configurar la delimitación legal del concepto de actividad económica de la forma más objetiva posible, lo que produce, debido a su vasta extensión conceptual, que casi cualquier actividad desarrollada por una ESL merezca tal calificación<sup>369</sup>. Esta situación, como veremos más adelante, demarca las fronteras del

---

<sup>368</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE sostiene que el principio de neutralidad carece de contenido normativo en sí mismo, salvo que se reconduzca genéricamente a la equidad en general. De hecho, identifica este principio como un principio de la política impositiva, cuya relevancia natural es finalista porque aspira a lograr el punto de equilibrio entre la justicia impositiva y la eficiencia económica. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Ahorro y fiscalidad...* ob. cit., s/p.

<sup>369</sup> Destacando la amplitud de la definición otorgada a las actividades económicas, *vide*, por ejemplo, MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 38. Por su parte, GIL CRUZ defiende la necesidad de examinar caso por caso. GIL CRUZ, E. M.: “Tributación de las rentas obtenidas por los colegios profesionales de notarios”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2011, pág. 3 (recurso electrónico). Asimismo, las interpretaciones sobre el concepto de actividad económica realizadas tanto por la DGT como por los órganos jurisdiccionales también se alinean con la dilatada extensión del concepto de actividad económica que se configuran en las normas. Por una parte, como ejemplo de la doctrina administrativa, resaltamos las siguientes Resoluciones de la DGT: núm. V3038-13, de 11 de octubre de 2013: “...lo que determina la existencia de una explotación económica que supone la 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 la prestación de tales servicios (incluida, en su caso, la venta de entradas al concierto) estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades”; núm.V3039-14, de 5 noviembre de 2014: “De los escasos datos que se derivan de la consulta parece derivarse la actividad de formación y educación que desarrolla la entidad consultante constituyen una actividad económica, en la medida en que el desarrollo de esta actividad supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en el proceso productivo, ahora bien esto son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio válido en Derecho ante los órganos de comprobación e investigación de la Administración Tributaria”; y núm. V2395-12, de 12 de diciembre de 2012: “En el supuesto concreto planteado, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta se desprende que la asociación consultante realiza actividades que determinan la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tales como la organización de reuniones, conferencias, cursillo, coloquios o congresos. Por tanto, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades”. Por otra parte, la redacción del tenor literal obliga también a los tribunales. Por ejemplo, y por claridad, la Sentencia del TSJ de Galicia 5379/2007, de 25 de septiembre de 2007 (ECLI: ES:TSJGAL:2007:5379) refrenda una interpretación literal sin pretensión de corrección alguna, como no podría ser de otro modo: “Es evidente que, ni las cuotas fijas abonadas por los socios a la Cofradía, ni las subvenciones percibidas por ésta, pueden ser conceptuados como rendimientos procedentes de una explotación económica, en los términos expuestos en el art. 134.3 de la Ley 43/95, pues los mismos no provienen del trabajo personal o del capital que supongan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que tienen fines estatutarios comunes no comerciales o industriales, propios de la Corporación, que por ende, no tienen carácter de rendimientos provenientes del ejercicio de explotaciones económicas, a diferencia de otros rendimientos, como pueden ser los derivados de la actividad de subasta de pescado y marisco, por las que obtiene las oportunas comisiones de venta, que sí tiene aquel carácter, al venir adornada por aquellas notas de ordenación por cuenta propia, esto es, asumiendo riesgos, de los factores de producción, con la finalidad de intervenir en



régimen de exención en el REPE e influye negativamente sobre la posibilidad de aplicar la exención del deber de declarar en este régimen fiscal.

Con todo, pese a la amplitud del concepto legal de actividad económica a efectos fiscales y al criterio mantenido por la Administración en este sentido, la doctrina ha venido ofreciendo interpretaciones alternativas. En su día, GIL DEL CAMPO diferenció, apoyándose en la doctrina de la DGT sobre el IAE, entre las actividades económicas y las meramente civiles. Entre las primeras se incluirían los servicios o bienes que se prestan o entregan respectivamente a los miembros de la EDSL, o a cualquier otro sujeto, en el marco de una relación bilateral de manera individual o colectiva. Entre las segundas se agruparían aquellas actividades tendentes a la mera representación y defensa de intereses colectivos de los asociados, así como las encaminadas a obtener subvenciones y otras aportaciones públicas. En este sentido, parece ser que el autor entiende que, en las segundas, no hay una finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, de modo que la prestación de dichas actividades se llevaría a cabo al margen del mercado<sup>370</sup>.

Por su parte, MARTÍN DÉGANO, partiendo de la premisa de que, a efectos fiscales, toda actividad productiva de bienes o servicios en la que medie un precio es una explotación económica, distingue entre explotaciones económicas mercantiles y no mercantiles, correspondiendo estas últimas a aquellas en las que los precios tiendan como máximo a cubrir los costes de la actividad<sup>371</sup>. Una opinión parecida manifestó HERRERA MOLINA, quien diferenció en el marco de las explotaciones económicas, entre las explotaciones mercantiles y las explotaciones económicas asistenciales,

---

*el proceso de producción o distribución de bienes y servicios, lo que caracteriza, según aquel precepto, el ejercicio de una actividad o explotación económica.”.*

<sup>370</sup> GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones...* ob. cit., págs. 223-224. En un sentido similar, véase BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., pág. 21-22; GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones económicas...” ob. cit., pág. 2; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 195-198. Este último autor entiende que son dos los elementos que permiten negar el carácter económico a una actividad. Concretamente, la concurrencia objetiva de la actividad desarrollada en el mercado, así como la intención del sujeto de no intervenir en el mercado. Así parece deducirse también de diversas resoluciones de la DGT. *Vid.* Resolución de la DGT núm. V2545-06, de 20 de diciembre de 2006; y Resolución de la DGT núm. V1110-05, de 15 de junio de 2005.

<sup>371</sup> MARTÍN DÉGANO, I.: “Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas”, *Revista de Información Fiscal*, nº 35, 1999, pág. 20.

entendiendo que estas últimas son actividades económicas que cumplen la finalidad específica y que, aunque comporten el cobro de contraprestaciones como las de carácter mercantil, no suponen un ánimo de lucro particular<sup>372</sup>.

Por otra parte, pese a la utilidad de estos criterios, los órganos judiciales no parecen acoger unánimemente ninguna de las diferenciaciones propuestas. No obstante, en determinadas ocasiones sus razonamientos han discurrido por unos derroteros similares, en la medida en que, determinados servicios identificables que, en principio, deberían ser calificados como actividades económicas, son declarados finalmente exentos por no corresponder con una actividad económica o empresarial<sup>373</sup>. Al respecto, resulta especialmente útil atender a los argumentos esgrimidos en la STS de 14 de junio de 2005<sup>374</sup>. En el caso objeto de enjuiciamiento, se declararon exentas las rentas procedentes de una concreta actividad de promoción de viviendas de protección oficial realizada por un Ayuntamiento con destino, a su vez, al arrendamiento. *Prima facie*, la actividad de promoción de viviendas parecía encajar claramente en la definición de actividad económica desde un punto de vista objetivo. Sin embargo, la forma en la que era desarrollada por el Ayuntamiento imprimía matices importantes, negándole la condición de actividad empresarial a juicio del TS. De esta manera, de los razonamientos del alto Tribunal se desprende que la primacía de la satisfacción de una necesidad pública sobre la simple intervención en el mercado enervaba la calificación de actividad económica. En suma, el TS también ofreció en su momento alternativas a la constatada rigidez de las definiciones legales, permitiendo que, en determinados casos, la actividad pudiera quedar desprovista de su carácter económico, aunque

---

<sup>372</sup> HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., págs. 114-121.

<sup>373</sup> Así ocurre, por ejemplo, en STSJ de las Islas Baleares 838/2007, de 19 de junio de 2007 (ECLI: ES: TSJBAL:2007:838). En esta Sentencia se declara la exención de las rentas procedentes de la celebración de un congreso organizado por una asociación para la divulgación de conocimientos a sus asociados. También, en la STSJ de Andalucía 8421/2003, de 5 de junio de 2003 (ECLI: ES: TSJAND:2003:8421), se afirma lo siguiente: “Sin duda la cena anual tiene una finalidad de reunión social, por lo que ha de coincidir con la resolución recurrida, en que constituye un servicio que realiza la entidad a sus socios para fines estatutarios y por tanto exentos, sin que pueda estimarse la actividad como explotación económica, en la medida en que no supone una organización de medios de producción por cuenta propia, ni se interviene en la producción y distribución de bienes y servicios”. Por su parte, el TEAC, en su Resolución de 23 de julio de 1999 (RG 1239/1996), señaló que los ingresos obtenidos por los Colegios Profesionales en el ejercicio de su finalidad específica no eran equiparables a los rendimientos procedentes de una explotación económica, puesto que los primeros derivaban de fines propios y el colegio, además, no intervenía en el mercado porque no había más competidores.

<sup>374</sup> STS 3804/2005, de 14 de junio de 2005 (ECLI: ES:TS:2005:3804).

objetivamente pudiera parecer tal por su correspondencia con las definiciones legalmente positivadas.

Por supuesto, la vía interpretativa abierta por el TS en esta cuestión es digna de elogio, aunque resulta difícil comprender su posición *de lege lata*, máxime cuando es indiscutible que la actividad llevada a cabo en el supuesto de hecho, desde un prisma objetivo, encajaba perfectamente en la definición de actividad económica que se regulaba en la normativa aplicable, la cual, dicho sea de paso, era equivalente y casi idéntica en cuanto a sus términos gramaticales a las que recogen actualmente tanto la LIS como la LRFESFL. Por tanto, pese al loable esfuerzo interpretativo realizado por el TS en este supuesto, entendemos que, ni las condiciones de ejecución de la actividad, ni la competencia que haya en el mercado o su inalteración material, ni el cumplimiento de normas jurídicas, ni la nula rentabilidad, ni tampoco la regulación del precio, son circunstancias que puedan, de acuerdo con las definiciones legales alumbradas por el legislador, despojar a la actividad de su naturaleza económica. De este modo, se trata de elementos que, aunque vinculados, son exógenos a la definición positivada, de manera que no parece que, *a priori*, puedan ser tenidos en cuenta.

Independientemente de las interpretaciones anteriores, el hecho de que la definición de actividad económica a efectos tributarios presente unos rasgos comunes en la normativa de todos los impuestos en los que resulta relevante<sup>375</sup> supone, incluso, que la realización de actividades de interés general, dirigidas a colectividades genéricas de personas e incluso llevadas a cabo bajo parámetros de solidaridad similares a los ofrecidos por el sector público pueden ser consideradas actividades económicas<sup>376</sup>. Entonces, ¿es necesario un cambio en las definiciones de actividad económica a fin de corregir su carácter omnicompreensivo sin necesidad de acudir a interpretaciones forzadas?

---

<sup>375</sup> Configurando de manera equivalente la definición de actividad económica en otras leyes tributarias, pueden verse el artículo 27.1 LIRPF, el artículo 5. dos LIVA, y el artículo 79 TRLHL.

<sup>376</sup> En este sentido, aunque referida a la LRFESFL, resulta muy ilustrativa la reflexión de CALVO ORTEGA sobre la definición otorgada a la realización de actividades económicas. El autor afirmó con gran acierto que dicha definición valía tanto para el primer banco del país como para una fundación que sostuviera un comedor social. CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de la economía social: razones de una fiscalidad... ob. cit., pág. 60.

Partimos de la hipótesis de que un gran número de las prestaciones de servicios o entregas de bienes que realizan las ESL se hacen gratuitamente o por precios inferiores al valor de mercado. De este modo, si se observa la normativa sustantiva de las fundaciones y la contable de las ESL, se aprecia la posibilidad de adoptar un criterio más preciso en relación con esta cuestión y que se alinea con las posiciones defendidas por los autores anteriormente citados. En dicha normativa se distingue claramente entre las actividades propias y las actividades económicas o mercantiles. Las primeras son las realizadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad sin ánimo de lucro (objetivo), es decir, sin que las contraprestaciones en su caso percibidas puedan considerarse precios de mercado; mientras que las actividades económicas o mercantiles pueden ser identificadas como las ajenas a los fines propios realizadas con ánimo de lucro<sup>377</sup>. Por tanto, podría entenderse que, cuando la contraprestación no es de mercado, no existe actividad económica, en consonancia con la normativa sustantiva y contable.

Con todo, pese a que existen suficientes motivos como para defender una interpretación distinta a la que viene manteniendo la Administración tributaria, pensamos que es necesario que esta cuestión se zanje definitivamente con una reforma legislativa, en tanto en cuanto, si bien las conclusiones que sustentan una interpretación diferente se apoyan en una exégesis lógica y sistemática de la normativa aplicable a las ESL, nos parece que puede generar tensiones en relación con los términos de la definición. En conclusión, para eliminar cualquier respaldo por parte de la literalidad de la norma a una exégesis contraria al espíritu de los regímenes fiscales aplicables a las ESL, sería recomendable que el legislador acometiera una modificación legislativa observando las peculiaridades de las ESL.

Claramente, una reforma legislativa como la que proponemos no suscita problemas desde el prisma de la neutralidad impositiva porque no produce efecto distorsionador alguno de la competencia. Así pues, si el precio cobrado por la

---

<sup>377</sup> Vide, artículos 23 RF, 24 y 25.3 y 25.4 b) LF y el primer apartado de la primera parte del Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas ESL, donde se establece lo siguiente: “*El presente Plan tiene por objeto regular el tratamiento contable de todas las actividades realizadas por la entidad; tanto las desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, como las actividades mercantiles que puedan realizar.*”. (Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.).

realización de una actividad no supera su coste, podrá decirse que dicha actividad es estructuralmente deficitaria o, como mucho, neutra, de forma que, siendo las aplicaciones de renta utilizadas para cubrir dicho déficit gastos no deducibles, queda claro que una reforma en la dirección que venimos defendiendo es respetuosa con el principio de neutralidad.

Aunque la normativa actual ni siquiera las contemple, existen circunstancias que permitirían configurar una definición de las actividades económicas más respetuosa con la realidad del sector no lucrativo. En este sentido, podrían ser parámetros a tener en cuenta la competencia que haya en el mercado o su inalteración material, el cumplimiento de normas jurídicas, la nula o escasa rentabilidad, o la regulación del precio<sup>378</sup>. Pero, sin duda, el parámetro que mejor permitiría configurar una definición más ajustada son las condiciones de ejecución de la actividad<sup>379</sup>. Con ello no queremos decir que la actividad económica tenga que realizarse obligatoriamente de forma gratuita, sino que su ejecución bajo parámetros económicos cercanos a los que operan en el sector público debería considerarse como una referencia apropiada al respecto<sup>380</sup>. Desde luego, ello evidenciaría cuál es la finalidad de las ESL cuando llevan a cabo sus actividades<sup>381</sup>.

---

<sup>378</sup> En la STS 6811/2011, de 13 de octubre de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:6811) se pone de manifiesto que la existencia de una actividad económica es independiente de la competencia que haya en el mercado o la alteración que se produzca en las condiciones del mismo. *Vid.*, también, la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016). Por su parte, en la SAN 2098/2011 (ECLI: ES:AN:2011:2098) queda sentado que la definición de la actividad económica es independiente del objeto de la actividad.

<sup>379</sup> Para MONTESINOS OLTRA, el régimen económico de la prestación es, junto con la habitualidad, uno de los principales aspectos a los que debe atender la exención de rendimientos procedentes de actividades económicas, así como el propio concepto de explotación económica. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 26-28. Destacando la necesidad de observar el criterio de la habitualidad, también, GIL CRUZ, E. M.: “Tributación de las rentas obtenidas por los colegios profesionales... ob. cit., pág. 1.

<sup>380</sup> Estamos de acuerdo con MONTESINOS OLTRA cuando defiende, aunque enfocado en el análisis del régimen especial de la LRFESFL, que la frontera que separa el ámbito subjetivo de aplicación de la LRFESFL y del REPE se difumina porque, en la realización de las actividades económicas, la normativa tributaria no observa las intenciones que tienen las ESL para corregir los desequilibrios del mercado desde el punto de vista del interés general. *Ibid.*, págs. 37-38.

<sup>381</sup> En el marco de análisis de los pronunciamientos del TJUE en materia de ayudas de estado, ALGUACIL MARÍ concluyó en su día que la finalidad social o mercantil de la actividad desarrollada era uno de los dos criterios fundamentales para determinar el carácter económico de las actividades realizadas por las ESL, lo que viene a confirmar la importancia del elemento intencional. El otro criterio hace referencia a la existencia de un mercado con cierta entidad competitiva, criterio que ha sido desestimado en la actualidad y que nos parece de menor importancia que el anterior. ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Entidades de economía social y ayudas de estado”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, 2005, págs. 599-654.

En puridad, la configuración de una definición de actividad económica *ad hoc* para los regímenes fiscales aplicables a las ESL, se podría realizar mediante el establecimiento de ciertas excepciones o variaciones a la genérica definición existente, de manera similar a como se hace actualmente con el arrendamiento inmobiliario<sup>382</sup>. De hecho, la relajación del principio de neutralidad se justificaría por el particular esquema de funcionamiento de las ESL, así como por los principios de justicia tributaria, permitiendo poner el acento en el cómo y en el porqué, más que en el qué o en el quién.

### C) *Ingresos y rentas procedentes de otras fuentes.*

Al margen de las rentas que pueden percibir de la realización de actividades económicas, ya sea en cumplimiento del objeto social o finalidad específica, ya sea con un carácter meramente instrumental para obtener financiación, salvo en el caso de las fundaciones, que lo tienen prohibido (artículo 24 LF), las cuotas satisfechas por asociados, colaboradores o benefactores, ocupan un papel destacado en la financiación ordinaria de las ESL, así como de las EDSL también. Como rasgo distintivo principal, puede sostenerse que el término “*cuota*” se relaciona con la forma de pago, comprendiendo determinadas cantidades que se abonan periódicamente y a tanto alzado<sup>383</sup>. Sin embargo, bajo esta amplia categoría pueden distinguirse tres clases de cuotas en función de la contraprestación<sup>384</sup>. En un extremo, identificamos aquellas que

---

<sup>382</sup> Del mismo modo ocurre en el segundo párrafo del artículo 110.1 a) LIS: “A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.”.

<sup>383</sup> En tal sentido, *vide* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 11, 2004, pág. 188; y MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007, pág. 600. Por su parte, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE destaca la primacía del ánimo de liberalidad del aportante. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 148, 2010 parte Estudios, 2010, pág. 7 (recurso electrónico).

<sup>384</sup> Realizando una división de las cuotas similar en el marco del REPE, véase CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...*, ob. cit., pág. 194. Sin embargo, el autor entiende que las cuotas que no dan derecho a una prestación directa o indirecta están exentas por mor de

solamente conceden derechos inherentes a la pertenencia a una EDSL, como pueden ser los usuales en relación con los órganos de gobierno. En un punto intermedio, distinguimos aquellas cuotas que implican la realización de servicios genéricos como puede ser en nuestro caso la defensa de los intereses de una determinada modalidad o clase deportiva, pero no suponen la prestación de un servicio concreto y particular identificable a través de una relación sinalagmática individualizable. En el extremo opuesto, situamos las cuotas que dan derecho a determinados servicios claramente determinados e independientes de la mera pertenencia, como puede ser el uso de taquillas, pistas de tenis, equipamiento deportivo, sauna, jacuzzi, etc<sup>385</sup>.

Asimismo, las ESL pueden nutrirse económicamente gracias a los rendimientos que produce su patrimonio mobiliario e inmobiliario. En esta fuente de renta, como ejemplifica el artículo 6 LRFESFL, se aglutinarían los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres, así como otros distintos. Igualmente, las ESL pueden obtener recursos derivados de las ganancias patrimoniales derivadas de las adquisiciones y transmisiones de bienes y derechos por cualquier título.

A mayor abundamiento, las ESL obtienen importantes recursos a través de los ingresos que les proporcionan las subvenciones concedidas para el desarrollo de sus actividades, así como de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial en el caso de las fundaciones, en el momento de su constitución o en un momento posterior. Aunque se trata, en realidad, de adquisiciones a título lucrativo, el artículo 6 LRFESFL los singulariza por la importancia que presentan en la financiación de las ESL. Asimismo, aunque dé derecho a algo nimio que debe ser calificado de liberalidad, las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial, también deben considerarse como una fuente de financiación de las ESL

---

las adquisiciones a título gratuito. Además, cabe tener en cuenta que, en la Resolución de la DGT núm. V2445-06, de 4 de diciembre de 2006, se estipula que el exceso de las aportaciones de los socios correlacionadas con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, tienen la consideración de ingresos de ejercicios posteriores.

<sup>385</sup> En estos casos, para MÁRQUEZ SILLERO ni siquiera puede hablarse de que la cuantía satisfecha pueda considerarse como una cuota, sino que, simplemente, es un precio. Para reforzar dicha afirmación la autora apela al incentivo fiscal que se recoge en el artículo 17.1 b) LRFSFL, cuya aplicación queda condicionada a que el donante no perciba contraprestación alguna. MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 604-606.

como una singularización de las adquisiciones a título lucrativo, ya que no se trata, en definitiva, de un negocio jurídico oneroso.

Finalmente, las ayudas recibidas en virtud de los contratos de patrocinio publicitario también deben considerarse como una fuente de financiación, aunque, en realidad, dicho contrato es, simple y llanamente, un contrato oneroso; concretamente, una explotación económica publicitaria.

#### IV. VALORACIÓN FISCAL DE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: OPERACIONES VINCULADAS.

Las particularidades en el funcionamiento de las ESL sobrepasan la aplicación de los regímenes fiscales aplicables y plantean si resulta aplicable la normativa relacionada con las operaciones vinculadas a las ESL en general o, para el caso que nos interesa, a las EDSL. Partimos de la hipótesis de que un gran número de las prestaciones de servicios o entregas de bienes que realizan las EDSL se hacen gratuitamente o por precios inferiores al valor de mercado, lo que plantea algunas complicaciones a efectos fiscales, en tanto en cuanto, de acuerdo con los pronunciamientos de la DGT, la normativa referente a las operaciones vinculadas es perfectamente aplicable a las ESL<sup>386</sup>. Por lo tanto, una hipotética vinculación entre las dos partes puede provocar que la operación se valore obligatoriamente por el valor de mercado, tal y como dispone el artículo 18 LIS.

Pero, ¿cuándo se puede apreciar tal vinculación entre una EDSL y otros sujetos? Del artículo 18.2 LIS, pese a su abigarrado aspecto, se infiere que las EDSL pueden estar vinculadas con otros sujetos en virtud de varios de los diversos supuestos recogidos en la norma. No obstante, debemos tener en cuenta que, si la vinculación se establece anudada a un determinado porcentaje de participación, concretamente del veinticinco por ciento en la actualidad, deben sustituirse las referencias realizadas a la

---

<sup>386</sup> Confirmando tal afirmación, véase las siguientes Resoluciones de la DGT núm. V0607-11, de 11 de marzo de 2011; núm. V1043-05, de 10 de junio de 2005; núm. V0653-11, 15 de marzo de 2011; núm. V0668-11, de 16 de marzo de 2011; núm. V0982-11, de 13 abril 2011.



sociedad y el socio por asociación y asociado o fundación y fundador, según el caso<sup>387</sup>. Ahora bien, este criterio no es apropiado para algunos autores, quienes han defendido que es un error vincular el fondo social a un porcentaje porque la aportación en dicho fondo no define la vinculación en una asociación<sup>388</sup>.

Una vez precisada la vinculación, procede sistematizar de la siguiente forma. Si las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se realizan por un precio inferior al de mercado, y existe vinculación entre los sujetos involucrados, la operación realizada deberá valorarse, en teoría, por el precio de mercado. Por otra parte, si las operaciones realizadas son gratuitas, es indispensable distinguir entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, en la medida que a las primeras no les resulta de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas, sino el específico relativo a las donaciones, el cual se recoge en el artículo 17.4 LIS. En cambio, si se trata de prestaciones de servicios, sí se atiende a la normativa de las operaciones vinculadas. En ambos casos, el efecto principal es el mismo, esto es, la valoración por el precio de mercado, pero no se aplican las normas sobre procedimiento, documentación y régimen sancionador que se recogen en el artículo 18 LIS a las entregas gratuitas de bienes.

Ahora bien, la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas nos parece harto discutible por las siguientes razones:

En primer lugar, porque, independientemente de la mayor o menor adecuación de los métodos de valoración legalmente previstos para hallar el valor de mercado en el ámbito de las ESL, como señala BLÁZQUEZ LIDOY, el criterio que viene siguiendo la DGT no exige aplicar el valor de mercado en todos los casos, sino que debería tomarse

---

<sup>387</sup> En tal sentido, *vide*, por ejemplo, la Resolución de la DGT núm. 1876-04, de 7 de octubre de 2004; amén de la Resolución de la DGT núm. V2100-06, de 24 de octubre de 2006. No obstante, cabe resaltar el notable incremento que se produce en la LIS respecto a su predecesora, ampliando en estos supuestos el porcentaje relativo a la vinculación al veinticinco por ciento en comparación a los cinco puntos porcentuales que recogía el artículo 16 TRLIS.

<sup>388</sup> *Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 28-29; este mismo autor en: “Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y entidades no lucrativas: una relación imposible”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2012, pág. 2 (recurso electrónico); y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 204-205. Para una visión más completa sobre las operaciones vinculadas en el IS sobre las ESL, véase ÁLVAREZ PÉREZ, M. B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las donaciones entre entidades vinculadas”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 15, 2012, págs. 51-65; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y entidades no lucrativas... ob. cit., págs. 1-13.

el valor pactado a efectos del IS cuando este valor se fija en atención a la actividad ordinaria de la ESL, esto es, cuando el servicio se presta en cumplimiento de sus fines, siempre que los precios fueran los mismos que se cobran a otros usuarios<sup>389</sup>.

En segundo lugar, y a nuestro juicio más importante, porque tanto el REPE como el RESFL contemplan una norma de ajuste, similar en cuanto a sus efectos a la regla de valoración que se aplica, dentro del régimen fiscal de cooperativas, a los servicios y entregas por parte de las cooperativas de consumidores y usuarios a sus socios, que ya cumple adecuadamente la finalidad del régimen de operaciones vinculadas. Nos referimos a la no deducibilidad como gasto de las aplicaciones de resultados, tal y como vamos a analizar en el siguiente apartado.

## V. GASTOS NO DEDUCIBLES: CUESTIONES GENERALES, GASTOS RELACIONADOS CON RENTAS EXENTAS Y APLICACIÓN DE RESULTADOS.

### 1. Introducción: cuestiones generales y gastos relacionados con rentas exentas.

La segunda de las variables que deben tenerse en cuenta para determinar la renta que debe integrarse en la base imponible son los gastos deducibles, dado que el IS somete a gravamen la renta neta. Partiendo de la contabilidad, para determinar el resultado contable es preciso detraer de los ingresos obtenidos los gastos realizados. Sin embargo, a efectos fiscales existen determinados gastos a los que la normativa tributaria les niega *ex lege* su deducibilidad, pese a que hayan sido debidamente contabilizados. Cuando la normativa tributaria niega la deducción de un determinado gasto contable, exige un ajuste fiscal de signo positivo y permanente sobre el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible que implica, en definitiva, que los gastos no se puedan compensar con el ingreso con el que se correlacionan<sup>390</sup>.

---

<sup>389</sup> Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y entidades no lucrativas... ob. cit., pág. 6.

<sup>390</sup> Vide AAVV: *Derecho tributario: parte especial...* ob. cit., pág. 100; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Impuesto sobre Sociedades", en AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 372.

Entonces, la cuestión es, ¿qué gastos son deducibles a la luz de estos regímenes fiscales y cuáles no? A grandes rasgos, son deducibles aquellos gastos correlacionados con un ingreso que hayan sido efectivamente realizados y debidamente contabilizados, siempre y cuando respeten tanto las previsiones del régimen general del impuesto como las específicas recogidas en el REPE y en la LRFESFL. De este modo, se aprecia claramente que, además de los gastos no deducibles según el régimen general (art. 15 LIS), las normas reguladoras del REPE y el RESFL (arts. 111.2 LIS y 8.2 LRFESFL) establecen, de manera coherente con el respectivo ámbito de exención, la no deducibilidad de los gastos relacionados con los ingresos o fuentes de rentas exentas, así como las aplicaciones de resultados<sup>391</sup>.

En cuanto a los gastos no deducibles *ex* artículo 15 LIS, a pesar de su relevancia, no abordaremos aquí su análisis de forma exhaustiva porque no presentan singularidades en relación con los regímenes tributarios que estamos analizando. Ahora bien, ello no significa que los olvidemos completamente, ya que algunos de ellos merecen una atención particularizada porque han tenido relevancia singular en el ámbito del deporte.

Al respecto, ha adquirido especial trascendencia la imposibilidad de deducir el importe derivado de las sanciones deportivas. *Prima facie*, con arreglo al artículo 15 c) LIS, las sanciones que no son deducibles son solamente las penales y las administrativas. Con base en ello, los clubes deportivos sostuvieron que el importe pagado a causa de las mismas constituía un gasto fiscalmente deducible porque las sanciones deportivas no eran ni penales ni administrativas. Sin embargo, pese a los razonamientos esgrimidos, los Tribunales de justicia rechazaron definitivamente tal argumentación declarando el carácter administrativo, tanto de los órganos encargados del régimen sancionador como de las infracciones y sanciones impuestas<sup>392</sup>.

---

<sup>391</sup> En un sentido parecido se ha manifestado, en relación con el régimen fiscal que contiene la LRFESFL, por ejemplo, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 64.

<sup>392</sup> *Vid.* SAN 2790/2007, de 30 de mayo de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:2790); y SAN 2473/2007, de 24 de mayo de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:2473); así como GARCÍA NOVOA, C.: “Gastos deducibles y gastos no deducibles de los clubes deportivos y de las sociedades anónimas deportivas”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters, Cizur menor, 2013, págs. 383-385.

Asimismo, también adquirió una importancia destacada en tiempos pretéritos la inviabilidad de deducir ciertos gastos realizados por los clubes deportivos en virtud del llamado plan de saneamiento, correspondiente con el convenio que suscribieron los mismos con la LNFP para que ésta última pagara sus deudas pendientes. En principio, los clubes deportivos pretendieron la deducibilidad de las cuotas extraordinarias abonadas a la LNFP, pero los Tribunales de justicia negaron esta posibilidad porque, a diferencia de la novación extintiva, con el convenio simplemente se había producido un cambio de deudor, gracias, eso sí, al debido consentimiento del acreedor. De esta manera, la obligación tributaria primigenia subsistía y, a cambio del abono de las cuotas extraordinarias, debía satisfacerla la Liga en lugar de los clubes deportivos. Por consiguiente, al no constituir la obligación tributaria primigenia gasto fiscalmente deducible a los efectos del IS, tampoco lo eran las cantidades abonadas, en cuanto que las mismas venían a retribuir el pago de obligaciones tributarias pendientes. En otras palabras, el pago de las cuotas extraordinarias supone la indirecta liquidación de una deuda tributaria pendiente y no deducible en el IS<sup>393</sup>.

Por otra parte, al margen de los anteriores casos, no puede ignorarse que, para que pueda apreciarse la deducibilidad de un determinado gasto, deben cumplirse unos determinados requisitos, tales como que el gasto debe haberse producido de forma efectiva, lo cual se encuentra íntimamente ligado con su justificación documental, contabilizarse debidamente, estar correctamente imputado temporalmente, así como estar correlacionado con los ingresos<sup>394</sup>.

---

<sup>393</sup> Vid. SAN 685/2007, de febrero de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:685); y SAN 2473/2007, de 24 de mayo de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:2473). Sobre las cuestiones anteriores se hace eco CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario... ob. cit., págs. 9-10.

<sup>394</sup> Seguramente, el requisito que más discordia ha suscitado históricamente es este último, ya que, para precisar esa relación suficiente que ampara la deducibilidad del gasto, las posturas se inclinaron inicialmente hacia su necesidad más radical frente a su mera conveniencia en relación con el ingreso. En relación con esta cuestión, véase, *verbigratia*, SAN 3348/2006, de 18 de julio de 2006 (ECLI: ES:AN:2006:3348); STS 7559/2008, de 12 de diciembre de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:7559); En este sentido, puede verse, por ejemplo, SAN 1553/2006, de 4 de mayo de 2006 (ECLI: ES:AN:2006:1553); y Resolución de la DGT núm. V2438-06, de 1 de diciembre de 2006. Por su parte, los autores han venido defendiendo la flexibilización de la estricta obligatoriedad del gasto hacia su conveniencia o razonabilidad en el marco del juicio o estrategia empresarial. Vide, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., pág. 390-394; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La base imponible en el I.S.: Gastos deducibles... ob. cit., pág. 99; y GARCÍA NOVOA, C.: “Gastos deducibles y gastos no deducibles... ob. cit., págs. 375-383.

Sin ánimo de extendernos más en esta cuestión, comenzamos el análisis de los concretos gastos que no son deducibles ni en el REPE ni en el RESFL. Como afirma SANZ GADEA, los preceptos que declaran una serie de gastos no deducibles específicamente en el marco del REPE, aunque para nosotros también en el RESFL, son de carácter didáctico porque la no deducibilidad de los gastos detallados se infiere de la propia mecánica del IS y de las singularidades de las ESL<sup>395</sup>. Así, de acuerdo con los artículos 8.2 a) LRFESFL y 111.2 a) LIS, no son deducibles los gastos que se imputan a rentas exentas, lo cual es totalmente lógico, en cuanto que, correlacionados con los ingresos de las rentas exentas, no pueden influir en la determinación del importe de las rentas no exentas<sup>396</sup>.

Esta regla de no deducibilidad imposibilita la compensación de los gastos relativos a las actividades exentas deficitarias con los resultados positivos de las actividades gravadas. Evidentemente, si se realiza un análisis comparativo entre el régimen general y los regímenes de exención parcial, se constata sin excesivos esfuerzos que las entidades mercantiles, a diferencia de las ESL que tributan con arreglo a estos regímenes fiscales especiales, sí pueden compensar los resultados dispares de sus fuentes de renta porque el mecanismo de la exención, junto con la correlativa regla de no deducibilidad de los gastos correspondientes a las rentas exentas, no opera en el régimen general. Por este motivo, paradójicamente, ante la realización de unas mismas actividades y de iguales resultados económicos, una entidad mercantil podría tener una base imponible negativa, mientras que una ESL, no<sup>397</sup>. La cuestión es si esta paradoja

---

<sup>395</sup> SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 432

<sup>396</sup> Al respecto, *vid.*, por ejemplo, *idem*, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 62; y CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 96.

<sup>397</sup> Entre los autores que han señalado la incapacidad de compensación a la que hacemos referencia, *vide*, por todos, CAZORLA PRIETO, L. M. y CÔRCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 143-144; este último autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 66-67 y 156; RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones...” ob. cit., pág. 450; MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit. pág. 757; REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1994, págs. 165-166; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 472-473; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., pág. 30. Por su parte, os Tribunales de justicia y los órganos administrativos se han manifestado unívocamente hacia esta imposibilidad de compensación. *Vid.*, por ejemplo, la SAN 313/2007, de 18 de enero de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:313); y la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2006 (RG 00/1715/2003).

puede encontrar alguna justificación o si se trata, efectivamente, de un efecto no deseado por el legislador, reclamando, por ello, de alguna intervención legislativa que corrija tal situación.

Normalmente, y más siguiendo la lógica de la mayoría de las entidades que tributan en el IS, la realización de actividades tiende a la consecución de beneficios, de modo que la exención debe ser considerada en términos generales como una previsión normativa favorable. Sin embargo, la realización de actividades en cumplimiento del objeto o finalidad específica de una ESL no tiene por qué seguir este patrón. Por lo tanto, lo que *a priori* se postula como un incentivo fiscal, esto es, la exención, parece dejar de serlo en circunstancias concretas, es decir, cuando las actividades o explotaciones económicas exentas son deficitarias y sus costes se cubren total o parcialmente con rentas no exentas.

En el RESFL, puede sostenerse que la exención se perfila en el supuesto citado como eventualmente perjudicial a efectos fiscales, habida cuenta de que, con base en la necesidad de colmar las finalidades extrafiscales del sistema tributario, este régimen fiscal pretende otorgar un tratamiento fiscal favorable a las ESL que persiguen fines de interés general<sup>398</sup>. En cambio, en el REPE, el trato fiscal favorable que se presume en el RESFL no puede asumirse de forma automática, en cuanto que es un régimen fiscal cuya aspiración principal es la de ajustar el gravamen del IS a la capacidad económica de las ESL que tributan de conformidad con este régimen fiscal. Por tanto, la justificación para abordar una reforma al respecto pierde fuelle en lo que respecta a este régimen fiscal especial, máxime si se tiene en cuenta que el REPE no tiene en cuenta la persecución de fines de interés general por parte de las entidades que tributan de conformidad con el mismo.

---

<sup>398</sup> Las finalidades extrafiscales del sistema tributario se reconocen expresamente en el artículo 2 LGT, aunque no se contemplen explícitamente en el artículo 31 CE. Asimismo, el TC se ha pronunciado en algunas ocasiones sobre su admisibilidad constitucional. *Vid.*, por ejemplo, las clásicas STC 37/1987, de 26 de marzo de 1987 (ECLI:ES:TC:1987:37); y STC 134/1996, de 22 de julio de 1996 (ECLI:ES:TC:1996:134). En definitiva, como expusieron CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, “*el sistema tributario no ha de tener exclusivamente en cuenta sus propios objetivos, sino que también ha de servir a lo que con carácter general fija la Constitución. El sistema tributario no es, por tanto, algo aislado, sino que se zambulle en el sistema jurídico general que dibuja la Constitución y, por tanto, debe respetar los objetivos que ésta marca*”. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 44. También el primer autor citado en: “*Consideraciones sobre el tratamiento del deporte...* ob. cit., pág. 189.

A mayor abundamiento, no puede perderse de vista que este resultado solamente tendría lugar en aquellas entidades cuyas actividades exentas resultasen crónicamente deficitarias. Si se tratara de un déficit circunstancial, el perjuicio causado a la entidad seguramente desaparecería al considerar el ejercicio fiscal deficitario, no de una forma aislada, sino conjuntamente con los anteriores y posteriores. De esta manera, se reducen las posibilidades de que pueda generarse una fiscalidad que sea regularmente desfavorable, pues lo usual, al menos en el RESFL, será que el cómputo global de la tributación efectiva sea menor en comparación con la correspondiente al régimen general. Además, como en el IS se tiene en cuenta la capacidad económica histórica, no debería perderse de vista la nada desdeñable posibilidad de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pues tal circunstancia podría atemperar un desfase en la tributación efectiva de las ESL.

**2. La prohibición de deducir aplicaciones de resultados: ¿norma contradictoria con las finalidades de los regímenes aplicables a las ESL o norma de ajuste necesaria para adaptar el gravamen a su capacidad económica?**

Las ESL pueden realizar actividades diversas que, ya sea accidental o intencionalmente, pueden generar un excedente que no puede repartirse debido a la ausencia de ánimo de lucro subjetivo de estas entidades. Por ello, dicho excedente debe ser necesariamente aplicado al cumplimiento de los fines de la entidad o ser objeto de capitalización. *A sensu contrario*, es posible que dichas actividades sean deficitarias y deban ser cubiertas con excedentes, generando así una pérdida en el patrimonio de la ESL.

Por lo que se refiere a las actividades propias del objeto o finalidad específica de una ESL, si no generan excedentes porque no se vincula directamente a su realización ninguna contraprestación, o porque, aun siendo así, no son susceptibles de generarlos por no realizarse con ánimo de lucro objetivo, dichas actividades deberán financiarse, necesariamente, con los ingresos generales de la entidad, como cuotas y subvenciones, o aplicando excedentes de otras actividades o fuentes de renta. En definitiva, en este caso nos encontramos ante actividades que pueden implicar, en mayor o menor medida, un

consumo de renta y que, sólo ocasionalmente en ciertos casos, generarán un excedente aplicable a financiar las actividades de la entidad en el mismo o en otro período impositivo.

No obstante, la cuestión se complica cuando la actividad realizada en cumplimiento del objeto o finalidad específica se realiza con ánimo de lucro, porque, si bien se trata de actividades por las que se obtienen ingresos y, potencialmente, un excedente, lo cierto es que también pueden generar pérdidas, debiendo cubrirse igualmente este resultado con excedentes de otras fuentes de renta, ya sean generados en el mismo periodo impositivo o en otro anterior. En este caso, la consideración del resultado negativo como un déficit de explotación o como un consumo de renta, según se mire, puede reputarse más dudosa.

Ello es sumamente relevante en el ámbito de la fiscalidad de las ESL no sólo porque la posible exención de las actividades realizadas puede depender de su calificación o no como económica, cuestión que se presenta dudosa, como sabemos, sino también porque la calificación que proceda en este sentido también podría influir sobre la posibilidad de compensar en la base imponible resultados positivos y negativos de las distintas actividades en su caso realizadas por una entidad, dada la no deducibilidad de las aplicaciones de resultados tanto en el REPE como en el RESFL *ex* artículos 111.2 b) LIS y 8.2 c) LRFESFL, respectivamente.

Es evidente que la prohibición de deducir gastos relacionados con rentas exentas cobra todo su sentido cuando se trata de algunas fuentes de renta exentas, como el patrimonio en el caso del RESFL, que nada tienen que ver con la directa realización de los fines propios. Sin embargo, cuando los gastos se soportan a causa de la realización de las actividades propias entra en escena, precisamente, la prohibición de deducir las cantidades que constituyen aplicación de resultados, esto es, consumos de renta realizados por las ESL en aras de cumplir con su objeto o finalidad específica. De hecho, aunque es una regla distinta, lo cierto es que guarda estrecha relación con aquélla, pues sirve para reforzarla y, en definitiva, para despejar toda duda acerca de la irrelevancia de los excedentes negativos generados en cumplimiento de los fines de la entidad. Es más, nos parece que se trata de las dos caras de una misma moneda, puesto que, siguiendo los razonamientos de MONTESINOS OLTRA, los gastos que se realizan



para financiar actividades propias exentas deben considerarse, ciertamente, aplicaciones de renta, habida cuenta de que suponen la realización de los fines propios<sup>399</sup>.

Fiscalmente, esta regla puede ocasionar, al menos aparentemente, ciertas disfunciones en su aplicación. Así, atender a la fuente de la renta para establecer la exención, y no a su destino a fines que el legislador incluso estima merecedores de protección por su contribución a la realización del Estado del bienestar, podría generar ciertas disonancias con los fundamentos de la tributación de las ESL<sup>400</sup>. Concretamente, cuando se obtiene un excedente por la realización de una actividad económica, independientemente de que haya sido obtenido de manera accidental o intencional, puede verse sujeto a tributación incluso si dicho excedente se aplica a financiar otra actividad deficitaria realizada en cumplimiento del objeto o finalidad específica, dado que constituirá una aplicación de resultados en tal sentido y, por tanto, un gasto fiscalmente no deducible, tanto en el REPE como en el régimen fiscal que se regula en la LRFESFL.

Con todo, la prohibición de deducir las aplicaciones de resultados podría no ser una norma contradictoria con el fundamento de estos regímenes de exención parcial, sino una lógica norma de ajuste que permite adecuar el gravamen a la auténtica capacidad económica de las ESL y que complementaría la regla de no deducibilidad de los gastos correspondientes a rentas exentas.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el régimen general del IS está concebido para someter a imposición el beneficio obtenido por las entidades mercantiles, es decir, entidades que cuentan con ánimo de lucro. Ahora bien, desde el momento en el que se admite la sujeción de otras personas jurídicas a este Impuesto, como ocurre con las ESL, resulta lógico, en principio, que se establezcan determinados ajustes normativos

---

<sup>399</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 83-84.

<sup>400</sup> Han sido diversos los autores que se han hecho eco de la necesidad de construir el régimen fiscal de las ESL atendiendo al destino de las rentas obtenidas y no a su origen. Véase, entre otros, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal parte Estudio*, nº 11, 2015, págs. 3-13 (recurso electrónico); CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 62; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 9; y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2016, págs. 5-11 (recurso electrónico).

que armonicen el gravamen a imponer a las singulares características de las ESL, dando así un trato desigual a situaciones desiguales<sup>401</sup>. En este sentido, el tratamiento que el legislador brinda a las aplicaciones de resultados dentro de los regímenes especiales aplicables a las ESL podría considerarse equivalente al que merecen, dentro del régimen general, la distribución de fondos propios (art. 15.a) LIS) y los donativos y liberalidades (art. 15.e) LIS), es decir, la de gastos no deducibles por constituir, igualmente, aplicaciones de renta, y no gastos ordenados a su obtención.

Por otra parte, si tenemos en cuenta, siguiendo a SANZ GADEA, que el IS se concibe ordinariamente como un tributo subordinado al IRPF, a modo de gravamen antecedente, y que en el ámbito de las ESL no puede concebirse como tal porque no se permite la distribución de beneficios, se comprende también la necesidad de prever ajustes normativos específicos que adapten la concepción ordinaria del IS a la capacidad económica de las ESL que se somete a gravamen<sup>402</sup>.

En suma, las razones por las cuales el legislador establece un supuesto de no deducibilidad en este sentido pueden anclarse en la concepción de la aplicación de resultados como un consumo de renta que, como ocurre en el IRPF, no es susceptible de minorar el gravamen del contribuyente<sup>403</sup>. Así pues, nos parece que los regímenes de exención parcial aplicables a las ESL presuponen que estas entidades son unidades de obtención de renta destinada, como ocurre con el individuo en el IRPF, a dos posibles finalidades alternativas, o bien se consume inmediatamente la renta de forma

---

<sup>401</sup> En este sentido, MONTESINOS OLTRA ha afirmado que las consideraciones relacionadas con la igualdad, en su vertiente de exigencia de tratamiento desigual a situaciones desiguales, no se relacionan en sentido lógico con la acción de fomento, sino con la ponderación de la capacidad económica del contribuyente. Por consiguiente, compartimos los razonamientos de este autor, en cuanto a la concesión de genuinos incentivos fiscales, pues los condiciona, en el caso de las entidades de la economía social, a la realización de los fines de interés general. MONTESINOS OLTRA, S.: “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 23, 2012, pág. 22.

<sup>402</sup> SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 230. Señalando la concepción genérica del IS como un Impuesto antecedente sobre los socios, y el común acuerdo de la doctrina sobre este particular, también PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal... ob. cit., pág. 139.

<sup>403</sup> El propio SANZ GADEA destaca que la aplicación de resultados no es, sustantivamente, un gasto. *Ibidem*, respecto a la primera obra, págs. 429 y 432. CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS se pronunciaron en un sentido similar. *Vid.* CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., págs. 97-98.

figuradamente colectiva para la satisfacción del objeto o finalidad específica, o bien se destina al ahorro para poder realizar consumos futuros. En este sentido, no importa si la renta capitalizada se destina a su ahorro para generar más ingresos o se destina directamente a realizar consumos que se difieren en el tiempo, puesto que el fin último del ahorro será generar más excedentes para aplicarlos a la satisfacción del objeto o finalidad específica de la entidad.

Si no se previesen tales ajustes, la renta aplicada podría dar lugar a un consumo fiscalmente atenuado para los beneficiarios de las actividades de la ESL. Este y no otro es, a nuestro juicio, el motivo por el que la tributación en el REPE, e incluso en el RESFL, puede ser en algunas ocasiones aparentemente más gravosa que en el régimen general, sin que ello signifique necesariamente que sea injusto, al menos en el primer caso, donde, como ha quedado dicho, no puede presumirse (no lo hace, desde luego, el legislador) que las entidades a las que se aplica dicho régimen persiguen fines de interés general de modo efectivo. En tal sentido, la no tributación de las rentas aplicadas a favor de los destinatarios de la actividad de las ESL a través del consumo de bienes o servicios de forma gratuita o por precio inferior al de mercado podría conllevar un trato fiscal favorable e injustificado, tanto desde el punto de vista de la equidad tributaria como desde la óptica de la neutralidad del sistema tributario, lo cual, a buen seguro, podría propiciar una utilización abusiva de este tipo de entidades para canalizar consumos eludiendo así, indirectamente, las normas que, tanto en el propio IS como en el IRPF, prohíben deducir las aplicaciones de renta a dicha finalidad.

A nuestro modo de ver, los efectos de la norma en cuestión no difieren en nada de los que derivan de la valoración de las prestaciones de servicios o suministros a los socios de la cooperativa de consumidores y usuarios, como mínimo, según su coste (art. 15.3 LRFCoop), pues esto equivale, en definitiva, a determinar un resultado nulo cuando el precio abonado por los socios cooperativistas sea inferior a dicho coste, como será el caso normalmente de los servicios prestados por una asociación a sus asociados o de una fundación a cualesquiera usuarios de los mismos. Por consiguiente, esta norma de valoración, como señala MONTERO SIMÓ<sup>404</sup>, “*impide que se den pérdidas que*

---

<sup>404</sup> MONTERO SIMÓ, M.: “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, octubre 2010, pág. 174.

*disminuyan la base imponible o generen una base imponible negativa*”, que es exactamente lo que se produciría si el legislador permitiese a las ESL deducir las aplicaciones de rentas no exentas a la financiación de las actividades propias económicamente deficitarias.

Por este motivo, nos parece que la prohibición de deducir las cantidades que constituyen aplicaciones de resultados es una norma de ajuste lógica y que, además, complementa a la de no deducibilidad de los gastos correspondientes a las rentas de las actividades exentas, pues su ausencia podría dar pábulo a interpretaciones poco acordes con la que, a nuestro juicio, es la verdadera finalidad del legislador al establecerla<sup>405</sup>.

Esta consideración pone de relieve, como ya hemos señalado con anterioridad, que la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas a las prestaciones de servicios de las ESL de carácter asociativo a sus asociados pierde todo su sentido, pues, si estamos en lo cierto y, efectivamente, la no deducibilidad de las aplicaciones de resultados tiene efectos equivalentes a la norma de ajuste citada del régimen fiscal de cooperativas, valorar dichas prestaciones de servicios a precios de mercado podría suponer un tratamiento discriminatorio carente de justificación.

Obviamente, estos planteamientos languidecen cuando las ESL, ya tributen de acuerdo con el REPE, ya lo hagan conforme al RESFL, persiguen fines de interés general mediante actividades dirigidas a colectividades genéricas de personas, como es el caso, obligatoriamente, de las fundaciones. Sin embargo, pese a ello, debe insistirse que, en el REPE, el legislador prescinde de cualquier consideración al respecto al configurarlo, lo que, siendo criticable, impide considerar que la regla en cuestión resulta incoherente en el marco de dicho régimen. En el caso del RESFL, en cambio, no serviría este razonamiento, como tampoco serviría aducir que, en la práctica, sus efectos serán menores dada la amplitud del régimen de exención o que, con todo, el legislador sigue mostrando cierta prevención ante la posibilidad de que a través de estas entidades se acabe beneficiando a intereses particulares, pues cabe suponer, en principio, que los requisitos de aplicación de este régimen son lo suficientemente estrictos como para

---

<sup>405</sup> Confróntese, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 97. Estos autores afirman lo siguiente: “con la actual normativa mercantil y tributaria no añade mucho a lo ya dispuesto en el artículo 8.2.a)”.

impedirlo. Sin embargo, es de nuevo el régimen fiscal de cooperativas el que nos ofrece un argumento que permite, al menos, considerar que la norma en cuestión no provoca efectos comparativamente más perjudiciales que los que resultan de aplicar dicho régimen a las cooperativas sin ánimo de lucro que, como tendremos ocasión de señalar, también persiguen, en términos equiparables, fines de interés general.

### **3. El REPE como régimen irrenunciable y obligatorio para las ESL que no pueden optar o, pudiendo, no optan por el RESFL.**

Pese a que los efectos derivados de la no deducibilidad de las cantidades correspondientes a aplicaciones de resultados podrían estar justificados de acuerdo con nuestros anteriores razonamientos, no resulta extraño que, en la práctica, se haya planteado en ocasiones la posibilidad de renunciar a la aplicación del REPE en pos de la simple y llana aplicación del régimen general, con amparo en el argumento de que, según los casos, este último puede resultar comparativamente más ventajoso y, por ello, más acorde con la teórica finalidad del legislador de favorecer a las entidades sin ánimo de lucro.

La cuestión no es baladí, aunque *a priori* no aparenta tener demasiado sentido porque parece asumirse que el REPE es un régimen fiscal más liviano que el régimen general, situado a medio camino entre este último y el regulado en la LRFESFL, y que, por tanto, no debería producir un mayor gravamen que el régimen general. Sin embargo, lo que se intuye complicado puede darse de forma más o menos frecuente en la práctica, pues, de acuerdo con lo dicho, si las actividades ordenadas al cumplimiento del objeto o finalidad específica son deficitarias, jamás podrán tomarse en consideración las pérdidas afloradas, en cuanto que los gastos, o bien corresponderían a rentas exentas, o bien constituirían aplicación de renta. A mayor abundamiento, el resultado positivo que arroje el desarrollo de actividades económicas rentables por parte de las ESL no puede compensarse con la realización de actividades deficitarias exentas, por lo que la situación de un gravamen superior en este régimen fiscal puede llegar a ser una posibilidad cercana que no parece casar con un régimen que es, teóricamente, de favor<sup>406</sup>.

---

<sup>406</sup> Al respecto, por ejemplo, los clubes de fútbol españoles sostuvieron que la tributación con arreglo a las previsiones contenidas en el REPE les resultaba más desfavorable que la aplicación del régimen general.

En suma, la posibilidad de tributar por el régimen general sería, en tales casos, una alternativa más favorable y, de hecho, ha sido acogida en el pasado por algún TSJ de la Comunitat Valenciana, aunque más recientemente ha sido rechazada por el TS, No obstante, nos parece de interés analizar esta jurisprudencia con el fin de exponer los argumentos esgrimidos y su posible relación con la cuestión antes debatida.

Así, el TSJ de la Comunitat Valenciana, en la Sentencia 10/1999, de 2 de enero de 1999, admitió la posibilidad de que un Ayuntamiento aplicara el régimen general del IS a fin de evitar las consecuencias de la extinta regla de la tributación mínima<sup>407</sup>, es decir, para poder obtener la devolución de las cantidades ingresadas anticipadamente, siempre y cuando, de la aplicación del régimen general, resultara a devolver<sup>408</sup>. En definitiva, lo que se desprende de esta sentencia es una auténtica teoría jurídica correctora que defiende que un sujeto parcialmente exento del IS no debería quedar obligado a efectos fiscales de forma más gravosa que aquellos que no gozan de exención alguna<sup>409</sup>.

Sea como fuere, la sentencia no puede tomarse, en principio, como referente porque el pronunciamiento favorable a optar por el régimen general no se debía a los problemas que aquí estamos tratando, sino por un problema más grave desde la óptica de la justicia tributaria, esto es, el hecho de que una ESL que no manifestó, finalmente, capacidad económica, se viera obligada a tributar de acuerdo con un sistema de pagos a

---

*Vid.* la Decisión de la Comisión Europea 2016/2391, de 4 de julio de 2016; así como las Sentencias del TGUE, de 26 de febrero de 2019, en los asuntos T-679/16 (ECLI:EU:T:2019:112) y T-865/16 (ECLI:EU:T:2019:113).

<sup>407</sup> Entendiendo que las retenciones se convertían en un impuesto de producto independiente al IS, existió unanimidad entre la doctrina a los efectos de entender la injusticia y la ausencia de justificación de este gravamen añadido. Por todos, PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., págs. 166-169; y GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, Extecom SA, Madrid, 1989, págs. 477-554. Como sucinto resumen de las posiciones encontradas y del debate producido sobre la facultad de elegir libremente la tributación por el REPE primitivo de la LIS 78 con ocasión de esta regla de tributación mínima, véase, el breve trabajo PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de las Letras del Tesoro y las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión al hilo de la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 1998”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, 1998, págs. 1-2 y 6 (recurso electrónico).

<sup>408</sup> *Vide* STSJ de la Comunitat Valenciana 10/1999, de 2 de enero de 1999 (ECLI: ES: TSJCV:1999:10).

<sup>409</sup> A esta conclusión se llega en S/A.: “Dos exenciones discutidas... ob. cit., págs. 1-2 (recurso electrónico).

cuenta que, por definición, son provisionales. Además, la cuestión formal siendo la misma en nuestro caso, esto es, que el legislador no establece expresamente el carácter obligatorio y no renunciable del REPE, por lo que, aplicando un criterio teleológico, si la voluntad del legislador es favorecer a las ESL, quizás podría admitirse cuando se produce un resultado contradictorio con dicha voluntad.

Por su parte, el TS ha tenido ocasión de referirse a la cuestión en la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011, sentenciado, pese a las alegaciones de la parte recurrente, que el mayor o menor gravamen en función del régimen fiscal aplicable no permite alterar la tributación que resulta del texto de las normas, de modo que niega a la LNFP la posibilidad de tributar con arreglo al régimen general, con base en un argumento más bien formalista<sup>410</sup>. No obstante, el voto particular que incluye esta Sentencia aviva la cuestión, pues los magistrados que lo suscriben entienden que el REPE debe interpretarse de forma que no resulte más gravoso que el régimen general, llegando a calificar estas situaciones como un resultado perverso que no puede haber sido querido por el legislador.

Como puede apreciarse, la cuestión no puede considerarse satisfactoriamente resuelta, pues el argumento de la mayoría de la sala parece en exceso formalista, sin que el voto particular aporte, a nuestro juicio argumentos de peso, pues, ni se plantea por qué el legislador no establece expresamente el carácter opcional o, si se prefiere, renunciable del REPE, ni, en consecuencia, si es posible atisbar alguna razón de carácter material que lo explique. A nuestro modo de ver, y así lo vienen confirmando nuestros análisis, el REPE es un régimen fiscal de ajuste que sirve a la neutralidad del impuesto, de modo que, dicho de forma simple, queda establecido como el régimen general aplicable a las ESL, siendo irrenunciable y aplicándose por defecto<sup>411</sup>.

---

<sup>410</sup> Vid. STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802), en la que se confirma se confirma el criterio sostenido en la SAN 313/2007 de 18 de enero de 2007 (ECLI: ES:AN:2007:313). Para un breve análisis de esta Sentencia de la AN, puede consultarse, GIL CRUZ, E. M.: “Tributación en el IS de los rendimientos que percibe la LNFP por la retransmisión televisiva y publicidad de los partidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 7 parte Presentación, 2007, págs. 1-4 (recurso electrónico).

<sup>411</sup> Esta alternativa podría ser teleológicamente válida, pero se enfrenta a otra dificultad difícil de sortear, pues el planteamiento debe lidiar con el hecho de que el régimen de exención parcial no constituye un derecho subjetivo del contribuyente. En este sentido, entendiendo que la exención no constituye un derecho subjetivo del particular, pueden consultarse las dos principales contribuciones a la moderna teoría de jurídica de la exención; es decir, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs.

---

114-115; así como HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., pág. 25. No obstante, también existen autores que han defendido la existencia de un derecho en la propia exención. El propio SAINZ DE BUJANDA declaró en su día que la exención generaba en el contribuyente el derecho a la exención simplemente. Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención... ob. cit., pág. 432. Por su parte, CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO sostuvieron que las exenciones subjetivas, a diferencia de las exenciones objetivas, generaban derechos subjetivos adquiridos por sus titulares. CORTES DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario español*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1977, pág. 307. Haciéndose eco sucintamente de las distintas posturas, véase MONTESINOS OLTRA, S. y BOSCH CHOLBI, J. L.: “Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo III parte Estudio, 1995, págs. 4-9 (recurso electrónico).



## **CAPÍTULO QUINTO: ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS SOMETIDAS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL REGULADO EN LA LRFESFL.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**

Las EDSL pueden acceder al estatuto fiscal favorable que prevé la LRFESFL si se encuentran entre las entidades incluidas en el artículo 2 de dicha ley, cumplen los requisitos establecidos en su artículo 3 y optan por tributar conforme al régimen tributario que regula. Sus beneficios fiscales se proyectan, no solamente sobre el IS, sino también sobre otros tributos, como es el caso del IBI, cuya influencia en las entidades deportivas pensamos que es notable<sup>412</sup>. En este sentido, no puede darse la espalda a que el desarrollo del deporte requiere muchas veces del uso de grandes superficies, cuya propiedad la ostentan en algunos casos las entidades deportivas, si bien en otros únicamente está cedida por otras entidades públicas o privadas.

### **II. DELIMITACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS QUE PUEDEN TRIBUTAR CON ARREGLO AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL CONTENIDO EN LA LRFESFL.**

Para delimitar las EDSL que tributan conforme al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL, es preciso atender a los artículos 2 y 3 de esta Ley. Así pues, como se aprecia directamente del artículo 2 LRFESFL, el legislador tributario restringe el acceso al régimen fiscal favorable a un selecto conjunto de entidades, siempre y cuando las mismas cumplan con el conjunto de requisitos que se detallan en el artículo 3 LRFESFL. En otras palabras, el artículo 2 LRFESFL detalla el conjunto de entidades que pueden tributar con arreglo al régimen fiscal especial contenido de la LRFESFL, pero condiciona dicha tributación favorable al cumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL.

---

<sup>412</sup> Han sido numerosos los autores que han señalado que el conjunto de incentivos fiscales previstos en la LRFESFL sobrepasa la esfera del IS. Al respecto, véase, verbigracia, RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 280.

## **1. Tipologías de entidades deportivas que admite la aplicación de este régimen fiscal.**

El régimen fiscal de las ESFL regulado en la LRFESFL es un régimen restringido a ciertos grupos de entidades que el legislador entiende merecedoras de estímulo fiscal, siempre y cuando observen el resto de requisitos recogidos en la LRFESFL. De este modo, aunque pudieran cumplirse los requisitos que se regulan en el artículo 3 LRFESFL, si no se ostenta ninguna de las formas jurídicas que el legislador ha referenciado en el artículo 2 LRFESFL, no se podrá tributar conforme al régimen fiscal favorable<sup>413</sup>.

En realidad, aunque entendemos que el legislador haya detallado expresamente la tipología de entidades que pueden acogerse a este régimen fiscal favorable porque las características definitorias de las mismas y su funcionamiento permiten presumir una efectiva persecución de fines de interés general, la forma jurídica de una entidad no es un criterio adecuado para establecer el gravamen porque no es indicativa de la capacidad económica. Dicho de otra forma, pese a que pueda entenderse que el legislador determine las entidades que pueden acogerse al régimen fiscal objeto de análisis, la imposición según la forma de la entidad no compatibiliza excesivamente bien con una imposición según la capacidad contributiva y tampoco garantiza por completo que los fines extrafiscales que se pretenden tutelar o incentivar en el régimen fiscal de la LRFESFL se realicen. Por lo tanto, la exclusiva atención a la forma jurídica de una entidad para establecer su fiscalidad evidencia una falta de neutralidad impositiva que puede complicar el principio de la igualdad en la tributación<sup>414</sup>.

Precisamente, aun cuando la instauración de la tesis de la personalidad jurídica en la imposición del IS hace de esta técnica legislativa una situación razonable, habida

---

<sup>413</sup> Nótese, como advirtió tiempo atrás FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, que el legislador no ofrece una definición de las ESL a efectos tributarios, sino que lleva a cabo una remisión normativa a los respectivos conceptos sustantivos de las entidades a las que considera aplicable la ley. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales... ob. cit., pág. 3.

<sup>414</sup> En este sentido, citando a la doctrina alemana más autorizada como TIPKE, véase YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Presentación”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Noboa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 5-7.

cuenta de que el legislador ha venido siguiendo la diferenciación entre personas naturales y jurídicas para configurar la tributación sobre la renta, lo cierto es que, como acabamos de mencionar, puede traer consigo determinadas disfuncionalidades<sup>415</sup>. Por ello, para delimitar la adscripción al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, la exigencia de los requisitos del artículo 3 LRFESFL es homogeneizadora porque, aunque muchos de éstos son exigidos también por la propia normativa sustantiva de las entidades en cuestión, tal y como ocurre en el caso de las fundaciones, el legislador tributario debe mostrarse cauteloso y asegurar la persecución efectiva de los fines de interés general que la sociedad ha entendido merecedores de estímulo público con independencia de cualquier eventual cambio en la normativa sustantiva de las ESL. En suma, si bien las características particulares de las entidades que pueden, *prima facie*, acogerse a este régimen fiscal, serían suficiente justificación en numerosas ocasiones para establecer incentivos fiscales que vulneren la neutralidad impositiva, los requisitos del artículo 3 LRFESFL resultan de obligada observancia, tal y como acabamos de apuntar.

Manifestada esta estrecha vinculación entre la tipología de las entidades y los requisitos exigidos por el legislador para acceder al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL, es importante apuntar que la redacción del artículo 2 LRFESFL recoge un catálogo cerrado de entidades que pueden acogerse al régimen fiscal especial objeto de comentario, de modo que aquellas entidades no detalladas en este artículo, aun cuando pudieran cumplir sobradamente con los requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL, no podrán tributar conforme a este régimen fiscal<sup>416</sup>. En resumidas cuentas, la tipología de la entidad se eleva a la categoría de primordial, posicionando dicho criterio al mismo nivel que el resto de requisitos exigidos en el artículo 3 LRFESFL.

---

<sup>415</sup> La técnica legislativa empleada para determinar la sujeción al IS con base en un intenso componente subjetivo fundamentado en la personalidad jurídica, fue criticada en su día por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA debido a la quiebra que suponía respecto a la legislación anterior. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 27/28, 1980, págs. 378-382. Entre la doctrina alemana también suscitó recelos. *Vid.* TIPKE, K.: *Die steurrechtsordnung*, Otto Schmidt, Koln, Tomo II, 1993, pág. 1027.

<sup>416</sup> Es una cuestión pacífica que el catálogo de ESL que contiene el artículo 2 LRFESFL es cerrado y, por tanto, otras entidades distintas no podrán aplicar el régimen fiscal favorable. *Vide* RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 272.

En cuanto a las entidades deportivas que, en principio, pueden tributar conforme a este régimen fiscal, identificamos a las federaciones deportivas españolas, a las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, al COE, al CPE, a la mayoría de fundaciones deportivas, a ciertas asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, así como a las federaciones y asociaciones de las ESL que se detallan en el artículo 2 LRFESFL<sup>417</sup>. En puridad, como afirmó en su día BLÁZQUEZ LIDOY, como género, se han establecido las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública; y, como especie en el deporte, de acuerdo con el apartado e) del artículo 2 LRFESFL, se han perfilado como entidades que también pueden acogerse a este régimen fiscal las federaciones deportivas españolas, las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el COE y el CPE. Así pues, como puso de relieve el autor, de la lectura del precepto en cuestión se observa la mención específica de ciertas entidades deportivas, lo que da buena cuenta de su importancia en la sociedad. No obstante, también existen ciertas EDSL que pueden acceder al régimen fiscal especial sin necesidad de resultar mencionadas específicamente, tales como las fundaciones deportivas, las asociaciones deportivas

---

<sup>417</sup> La doctrina científica ha venido identificando las entidades deportivas que pueden tributar con arreglo al régimen fiscal regulado en la LRFESFL de una manera más o menos pacífica. *Vide*, por ejemplo. CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 4; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 11, 2004, pág. 180; RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 272; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 447-448; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 20. Ahora bien, en las clasificaciones realizadas por los autores se encuentran algunas pequeñas diferencias. En este sentido, CORCUERA TORRES realiza la misma identificación subjetiva, aunque incluye también a las ONGs que promuevan el interés general a través del deporte. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 39. También las considera destinatarias privilegiadas de las acciones de mecenazgo. *Ibid.*, págs. 103-104. En este mismo sentido, CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica”, en: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters, Cizur Menor, 2013, págs. 315 y 324. Por su parte, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS interpreta el contenido del artículo 2 LRFESFL y sistematiza las entidades deportivas que pueden adoptar el régimen fiscal más beneficioso de la siguiente manera: fundaciones deportivas, asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, federaciones deportivas españolas y autonómicas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos, clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal y sean reconocidos de utilidad pública (arts. 44 y 48.1 Ley 10/1990), y agrupaciones deportivas que reúnan los requisitos de la LODA. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, nº 17, 2006, pág. 8.

declaradas de utilidad pública, amén de las asociaciones y federaciones de las entidades que se encuentran detalladas por el artículo 2 f) LRFESFL<sup>418</sup>.

Apuntado lo anterior, conviene detenerse mínimamente en esta clasificación para justificarla. Ahora bien, antes de acometer tarea, no puede perderse de vista que los dos principales elementos comunes que comparten el conjunto de las entidades que tributan de acuerdo con este régimen fiscal son, por un lado, la ausencia de ánimo de lucro; y, por el otro, la persecución de fines de interés general. Igualmente, también debe tenerse en cuenta que la mayoría de EDSL que tributan conforme a este régimen fiscal son de base asociativa, habida cuenta de la configuración del modelo deportivo en España, por lo que, cuando de entidades deportivas se trata, la obtención de la declaración de utilidad pública se perfila como uno de los elementos más determinantes en su fiscalidad directa<sup>419</sup>.

*A) Federaciones deportivas españolas, federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español.*

Comenzando por las EDSL expresamente mencionadas, el artículo 2 e) LRFESFL postula como potenciales destinatarias del régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL a las federaciones deportivas españolas, a las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, al Comité Olímpico Español y al Comité Paralímpico Español<sup>420</sup>. Todas estas entidades son asociaciones deportivas que tienen personalidad jurídica propia, no tienen ánimo de lucro, y resultan

---

<sup>418</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 180. De una forma similar se pronunció LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 447.

<sup>419</sup> Esta misma opinión la manifiesta, por ejemplo, y entre otros autores, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14.

<sup>420</sup> DELGADO GARCÍA se ha planteado la posibilidad de defender la naturaleza pública del COE y del CPE. *Vid.*, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 21.

automáticamente declaradas de utilidad pública por ministerio de la Ley, habida cuenta de la importancia y proyección general de sus funciones<sup>421</sup>.

Pese a ser un supuesto que no debería plantear interrogantes, en la medida que designa de manera precisa a las EDSL que pueden acogerse al régimen fiscal de la LRFESFL, bien cierto es que, como sostuvo en su día PEDREIRA MENÉNDEZ, la presencia del apartado e) en el artículo 2 LRFESFL podría considerarse innecesaria o redundante, ya que, al considerarse asociaciones declaradas de utilidad pública *ope legis*, estas entidades podían acceder sin necesidad de mención expresa al régimen fiscal especial, tal y como se infiere del apartado b) del artículo 2 LRFESFL<sup>422</sup>. No obstante, BLÁZQUEZ LIDOY parece no compartir dicha reflexión, en tanto en cuanto sostiene que la mención trae causa de la propia LODA, habida cuenta de que, en su artículo 1.3, señala que se regirán por su legislación específica, y no por esta Ley, las federaciones deportivas, así como cualquiera otras reguladas por las leyes especiales. De esta manera, al tener un régimen jurídico separado del regulado para el resto de las asociaciones de utilidad pública, la razón de ser de su mención expresa puede radicar en recoger su especificidad<sup>423</sup>. Por su parte, CARRETERO LESTÓN también se ha planteado esta

---

<sup>421</sup> El COE y el CPE se declaran expresamente de utilidad pública en los artículos 48.2 y 6 LD, respectivamente. En cuanto a la importancia de sus funciones que justifica dicha declaración, basta con observar que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 48 y 49 LD, el objeto del COE y del CPE consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de estos ideales, aunque, en el caso del CPE, sus funciones se relacionan exclusivamente con los deportistas que tienen discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales. Por su parte, las federaciones deportivas referenciadas también resultan declaradas abierta y automáticamente de utilidad pública en el artículo 44.1 LD, debido a la importancia que tienen para el desarrollo deportivo. De hecho, en el Preámbulo de la LD se resaltó lo siguiente: “*corolario del reconocimiento de la naturaleza privada de las Federaciones deportivas y de su papel de organismo colaborador de la Administración, es la declaración directa y genérica de utilidad pública que la Ley efectúa. El sello de oficialidad que, por habilitación estatal, ostentan las Federaciones deportivas españolas, encuentra aquí su manifestación más visible y, al tiempo, justifica la tutela y control del Estado sobre las mismas*”. Igualmente, tal y como dispone el artículo 30.2 LD, las federaciones deportivas españolas, además de sus propias atribuciones, ejercen, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso como agentes colaboradores de la Administración pública. De esta forma, la atribución de funciones que se les confiere en la LD, junto con la *publicación* del modelo deportivo, ha llevado tradicionalmente a la doctrina a cuestionar su naturaleza jurídica. Reflejando esta cuestión, *vide* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 180. No obstante, para mayor detalle sobre estos puntos nos remitimos a nuestro primer Capítulo.

<sup>422</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 81. Haciéndose eco de esta presunta reiteración, aunque sin posicionarse, *vide* MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 48; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 95 y 104. También este mismo autor en: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., págs. 324-325.

<sup>423</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 180-182.

cuestión y ha concluido que, pese a que, en principio, la mención de las entidades deportivas recogidas en el artículo 2 e) LRFESFL puede considerarse reiterativa e irrelevante, tal vez no se trata de un defecto de técnica legislativa, pues cree que puede admitirse la separación de dos órdenes de federaciones deportivas en cuanto a las excepciones en el cumplimiento de algunos de los citados requisitos legales<sup>424</sup>.

A nuestro juicio, la explicación es más sencilla, pues pensamos que el legislador ha considerado que, bajo el paradigma actual del movimiento deportivo, estas entidades merecen en todo caso, siempre que cumplan con los requisitos que se recogen en el artículo 3 LRFESFL, acceso al régimen fiscal más beneficioso. En consecuencia, cuando el legislador nombra expresamente a ciertas entidades deportivas como potenciales beneficiarios del régimen fiscal que estamos estudiando, se vislumbra su afán de evitar que cualquier cambio en la normativa sustantiva de estas entidades pueda afectar a su tributación conforme al régimen fiscal regulado en la LRFESFL.

Por otra parte, advertimos ausencias destacadas en el precepto, puesto que no se incluyen en este apartado las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas en una federación deportiva estatal, lo cual se puede producir, básicamente, en dos supuestos. El primero de ellos es de carácter forzoso, porque existen algunos deportes que carecen de representatividad en el ámbito nacional, lo que implica que no haya ninguna federación deportiva estatal en la que integrarse en dichos casos. El segundo es totalmente voluntario y estriba en la voluntad o conciencia de la federación territorial de ámbito autonómico de no integrarse en una federación deportiva estatal por los motivos que sean<sup>425</sup>.

Así pues, aunque pueda comprenderse que el legislador no haya mentado expresamente a estas federaciones entre las entidades que se detallan en el artículo 2 e)

---

<sup>424</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 5.

<sup>425</sup> Señalando estas situaciones de no integración, pueden verse multitud de autores como VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones y Clubes deportivos”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 9, 2003, págs. 89-90; así como BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 180; quien pone como ejemplo a la lucha canaria.

LRFESFL, ello no es óbice para que lo consideremos desafortunado, pues la no integración trae consigo la inaplicación del régimen fiscal que estamos analizando por motivos de dudosa legitimidad que enraízan en pretensiones de unidad deportiva<sup>426</sup>. En este sentido, la doctrina ha venido criticando acertadamente estas exclusiones por carecer de fundamento, ya que no existen razones de peso para sostener que las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas en una federación deportiva estatal no merecen la misma protección fiscal, al menos no desde el punto de vista de la realización o persecución de los fines de interés general<sup>427</sup>.

Para CARRETERO LESTÓN, no parece justificado el requisito de la integración si lo que se pretende es el tratamiento fiscal favorable para entidades que carecen de ánimo de lucro y que cumplen fines de interés general. Pero, aun menos justificado le resulta cuando la no integración se deba a la inexistencia de una federación estatal, en tanto en cuanto ello no se debe a una decisión deliberada, sino a una imposibilidad manifiesta<sup>428</sup>. Por su parte, tanto CORCUERA TORRES como DELGADO GARCÍA han criticado también estas situaciones, pero han ido un paso más allá en aquellos supuestos en los que la no integración se deba a la inexistencia de modalidad deportiva a nivel nacional, pues entienden que el artículo 2 e) LRFESFL debería interpretarse siguiendo un criterio teleológico, permitiendo así que estas

---

<sup>426</sup> La doctrina administrativa ha confirmado la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal regulado en la LRFESFL en estos supuestos. Véase la Resolución del TEAC de 22 de marzo de 2000 (JT 2000, 660).

<sup>427</sup> En tal sentido, se han pronunciado, por ejemplo, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 80; amén de BÁEZ MORENO, A. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La tributación de las federaciones deportivas”, *Manual de gestión de federaciones deportivas* (director Alberto Palomar Olmeda), 2006, pág. 230. Asimismo, cabe resaltar la crítica efectuada por VIDAL WAGNER, quien sostiene que el legislador español únicamente se fía de aquellas federaciones deportivas integradas en las españolas, concluyendo que la federación deportiva autonómica no integrada en una federación española se ve penalizada fiscalmente por motivos de dudosa técnica tributaria. Continúa señalando que el mensaje es claro y se traduce en un apoyo al deporte estatal sin condicionantes, por lo que, si la federación autonómica no se integra en una estatal, va a resultar perjudicada fiscalmente. Esta circunstancia constituye un motivo por el cual la federación autonómica díscola tiene un motivo adicional, un motivo fiscal, para volver al seno (redil dirán otros) deportivo estatal. VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones... ob. cit., págs. 89-90. Otros autores se han pronunciado en la misma línea. CARBAJO PÉREZ lo encuentra en cierto punto discriminatorio. CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades tras la Ley 49/2002”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15, parte Secciones, 2005, pág. 7 (recurso electrónico).

<sup>428</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 4.



entidades puedan acceder al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 3 de esta Ley<sup>429</sup>.

En nuestra opinión, las críticas manifestadas por la doctrina en esta cuestión son sólidas y acertadas, en la medida que no existen razones relacionadas con los principios de justicia tributaria para dispensar un trato fiscal diverso a las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas en federaciones deportivas estatales. La única razón lógica la encontramos, paradójicamente, en el fomento del deporte por parte de los poderes públicos.

Como hemos tenido ocasión de manifestar, entre los típicos medios de promoción distinguimos entre los positivos y negativos, según otorguen ventajas a las actividades que se pretende impulsar o impongan cargas u obstáculos que traben la proliferación de actividades opuestas a las que se quiere favorecer. Pues bien, en este caso, parece que el legislador entiende que el deporte federado de ámbito estatal es digno de incentivo, mientras que el deporte federado que se desarrolla exclusivamente en el ámbito autonómico, sin integración en una organización de ámbito estatal, se decide que no es merecedor de estímulo público, al menos en el marco de los incentivos fiscales previstos en la LRFESFL.

Aun así, pese a que tenga explicación la actuación legislativa, nuestra opinión al respecto no varía un ápice, pues entendemos, precisamente, al menos en lo que respecta a aquellas federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas forzosamente en una federación deportiva estatal, porque ni siquiera existen al no tener dicha variante deportiva repercusión más allá de la Comunidad Autónoma en cuestión, que son esas tipología deportivas las que más protección deben recibir por su carácter principalmente autóctono. De hecho, que una actividad deportiva llevada a cabo por la federación deportiva quede circunscrita a un ámbito territorial autonómico no es óbice para que pueda ser considerada de interés general debido a su desarrollo y por afectar a un núcleo poblacional muy extenso. Por lo tanto, no compartimos esta limitación de

---

<sup>429</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 22-23; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 42-45. Este último autor cita a título ejemplificativo la Federación de deportes autóctonos de Castilla y León que engloba varias clases deportivas. En la Comunidad Valenciana, podemos citar al respecto la Federació de Pilota Valenciana.

acceso al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL porque carece de justificación desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, y tampoco debería poder defenderse desde una depurada perspectiva del interés general en el deporte. Además, dicha postura conlleva obstaculizar el desarrollo de deportes que, aun siendo relativamente minoritarios, pueden ser considerados de utilidad pública por los posibles beneficios que pueden producir sobre la sociedad.

Ahora bien, dicho esto, tampoco podemos compartir la postura de CORCUERA TORRES y DELGADO GARCÍA manifestada anteriormente, ya que, aunque abogamos por una reforma que admita la tributación de las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico conforme al régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL, lo hacemos con la convicción de que es una propuesta *de lege ferenda*, de modo que no podemos defender una interpretación correctora que sustituya la voluntad del legislador.

Sin embargo, aunque la exclusión de estas federaciones deportivas no es baladí, es lógico analizar si las mismas pueden acceder al RESFL amparándose en otros apartados del artículo 2 LRFESFL. En este sentido, el único apartado que podría amparar la inclusión de estas federaciones deportivas es el b) del artículo 2 LRFESFL, el cual declara que son ESL a los efectos de la LRFESFL las asociaciones declaradas de utilidad pública. Pero, el principal problema que tienen estas entidades es que no pueden acceder a la declaración de utilidad pública de ámbito estatal porque, en primer lugar, el artículo 44.1 LD las excluye de dicha declaración *ope legis*, y, en segundo lugar, según RUIZ GARIJO, tampoco pueden obtenerla por la vía ordinaria aplicable a la generalidad de las asociaciones porque no les resulta de aplicación la LODA, lo que no es óbice para que obtengan la declaración de utilidad pública de ámbito autonómico, si bien ésta es irrelevante a los efectos del IS por los motivos que exponemos más adelante<sup>430</sup>.

---

<sup>430</sup> RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 273-274. En sentido contrario, DURÁN RUIZ parece sostener que las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas en una federación deportiva estatal pueden acceder a la declaración de utilidad pública estatal en los siguientes términos: "*Por lo tanto, una federación deportiva autonómica que no se encuentre integrada en la federación deportiva nacional, no cuenta con la presunción legal de utilidad pública, y tendría que seguir el mismo procedimiento que cualquier otra asociación para obtener (sic) la el reconocimiento de su utilidad pública y conseguir los beneficios jurídicos y fiscales que ésta conlleva*". Cfr. DURÁN RUIZ, F. J.: "La declaración de "utilidad pública" e

Finalmente, en este supuesto se observa otra omisión relevante, concretamente, la relativa a las federaciones deportivas internacionales que tengan su sede en España. No obstante, estas federaciones deportivas, si están inscritas en el Registro de Asociaciones Deportivas del CSD, son declaradas de utilidad pública automáticamente, tal y como se dispone en el artículo 41 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas españolas<sup>431</sup>. Obviamente, las federaciones deportivas internacionales con sede en España no se encuentran detalladas entre aquellas recogidas en el apartado e) del artículo 2 LRFESFL, por lo que su acceso al régimen fiscal favorable se produce gracias al apartado b) del artículo mencionado, habida cuenta de que se trata de asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública<sup>432</sup>. En definitiva, como afirmó VIDAL WAGNER en su día, las federaciones deportivas internacionales no dejan de ser asociaciones privadas sometidas a la ley del Estado en el cual tengan su sede<sup>433</sup>.

Sin embargo, siguiendo a BÁEZ MORENO y MARÍN-BARNUEVO FABO, esta solución no parece la más apropiada porque, al acceder por la vía del artículo 2 b) LRFESFL, no se aplicarán las excepciones previstas al cumplimiento de los requisitos que se detallan en el artículo 3 LRFESFL para las entidades que referencia el apartado

---

"interés público" de entidades deportivas en el marco del nuevo Estatuto de Andalucía", *Anuario andaluz de derecho deportivo*, nº 7, 2007, pág. 134.

<sup>431</sup> Tal y como se establece en el artículo 40.1 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas españolas: "*La Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes podrá autorizar la inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas de las federaciones y asociaciones deportivas internacionales que fijen su domicilio en el territorio español y así lo soliciten.*". Para acceder al dicho Registro será necesario el cumplimiento de determinados requisitos que se detallan en el artículo 40.2 del RD anteriormente mencionado. Por otra parte, como dispone el artículo 40.3 del Real Decreto al que estamos haciendo referencia, si las federaciones internacionales inscritas dejaran de cumplir con los requisitos exigidos, se cancelaría su inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas y se extinguiría la correspondiente declaración de utilidad pública.

<sup>432</sup> Véase, al respecto, DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de las entidades deportivas" ... ob. cit., págs. 22-24; CARRETERO LESTÓN, J. L.: "La imposición directa sobre las entidades deportivas..." ob. cit., pág. 5; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 43-44.

<sup>433</sup> VIDAL WAGNER, G.: "Federaciones deportivas internacionales con sede en España y tributación en la Ley del Mecenazgo", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 13 parte Doctrina, 2005, pág. 3 (recurso electrónico).

e) del artículo 2 LRFESFL<sup>434</sup>. En consecuencia, sería conveniente revisar esta situación y equiparar las exigencias que se realizan a todas las federaciones deportivas para acceder al régimen fiscal más beneficioso, evitando así cualquier discriminación injustificada o poco conveniente.

*B) Fundaciones deportivas.*

Al margen de las EDSL mencionadas expresamente en el artículo 2 e) LRFESFL, existen otras EDSL que pueden acceder al régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL amparándose en otros apartados del artículo 2 LRFESFL. No obstante, dichos apartados no aluden explícitamente a ciertas entidades deportivas, pero resultan, indudablemente, de aplicación por su proyección general. Es el caso, por ejemplo, de las fundaciones deportivas, las cuales, según el artículo 2 a) LRFESFL, se consideran ESL a los efectos de la LRFESFL, siempre y cuando estén constituidas legalmente, inscritas en el Registro establecido al efecto y cumplan con los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL. Al respecto, siendo fundaciones, estas entidades pueden acceder, en principio, al régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL, con independencia de que su finalidad específica sea deportiva, cultural, asistencial, etc. No obstante, denominamos fundaciones deportivas a aquellas que han sido constituidas tanto por entidades públicas como por entidades privadas, cuando su finalidad específica pivota en torno al deporte y su fomento como fin de interés general<sup>435</sup>.

En realidad, la constitución de fundaciones deportivas es una opción real y común que puede tener utilidades variadas en el desarrollo del deporte<sup>436</sup>. Sin embargo,

---

<sup>434</sup> BÁEZ MORENO, A. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La tributación de las federaciones deportivas... ob. cit., págs. 232-233.

<sup>435</sup> La posibilidad de constituir fundaciones por parte de las AAPP ha sido intensamente cuestionada por suponer una flagrante huida del Derecho Administrativo. Véase, verbigracia, PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 1-3 y 13-14; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en AAVV: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma*, (director José Pedreira Menéndez), Tompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 141-142.

<sup>436</sup> Identificando a las fundaciones deportivas como posibles destinatarias del régimen fiscal beneficioso, véase, entre otros, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 180-181; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 22-24; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., pág. 47; y CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición

es importante no perder de vista que las fundaciones, a diferencia de las asociaciones, deben perseguir fines de interés general obligatoriamente, por lo que los requisitos que se les exige para acceder al régimen fiscal recogido en la LRFESFL presentan un contenido homogéneo respecto a los impuestos por su legislación sustantiva<sup>437</sup>.

### C) Asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.

Las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública también podrán tributar con arreglo a este régimen fiscal<sup>438</sup>. Tal y como hemos defendido anteriormente, las federaciones deportivas internacionales pueden acceder al régimen fiscal propio de la LRFESFL gracias a esta vía, a diferencia de las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico que no pueden porque no se les aplica la LODA y, por tanto, no pueden conseguir la declaración de utilidad pública estatal. Asimismo, este apartado también podría otorgar cobertura a los entes de promoción deportiva de ámbito estatal porque, a la luz del artículo 12.1 LD, se clasifican como asociaciones deportivas y, además, de acuerdo con el artículo 42.5 LD, pueden ser reconocidos de utilidad pública por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia, con la tramitación y requisitos establecidos para las demás entidades deportivas<sup>439</sup>.

---

directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 6. Este último pone como ejemplo de fundaciones deportivas a la Fundación de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, a la Fundación de la Real Federación Española de Fútbol, a la Fundación “*Deporte Joven*”, a la Fundación del Real Madrid C. F. y a la Fundació del F. C. Barcelona.

<sup>437</sup> En este sentido, advierte CUBILES SÁNCHEZ-POBRE que, a diferencia de las asociaciones, a las fundaciones no se les exige la declaración pública, debido a que, como correctamente entiende, ello es consecuencia de la necesidad que tienen éstas de perseguir fines de interés general, mientras que las asociaciones pueden crearse para cualquier tipo de fines siempre que no contravengan el ordenamiento jurídico. Sólo si se considera de utilidad pública a la asociación, merecerá acogerse al régimen fiscal especial previsto en la LRFESFL. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 1.

<sup>438</sup> En este sentido, como indica LASARTE ÁLVAREZ *et alii*: “*En teoría, todas las entidades deportivas privadas analizadas en el apartado precedente son potencialmente beneficiarias de las ayudas financieras directas o indirectas que puedan instrumentar los poderes públicos en sus políticas de apoyo al deporte. Sin embargo, hay un dato que convierte a algunas de tales entidades en objeto aventajado de atención de las medidas públicas de fomento a la actividad deportiva, en particular de las ventajas fiscales que puedan articularse respecto de los tributos estatales, autonómicos o locales. Se trata de su eventual consideración como entidades de utilidad pública, calificación de la que se derivan importantes consecuencias jurídico-económica*”. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., pág. 103.

<sup>439</sup> De la misma opinión es CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 5-6.

Sin embargo, como ha señalado CORCUERA TORRES, los entes de promoción deportiva de ámbito estatal no pueden tributar con arreglo al régimen fiscal recogido en la LRFESFL porque el artículo 2 f) LRFESFL tiene unos límites que, como veremos más adelante, quedan sobrepasados por estas EDSL<sup>440</sup>.

Además, al margen de las anteriores EDSL, existen otras entidades deportivas que, amparándose en este apartado, también pueden tributar conforme al régimen fiscal objeto de estudio, como es el caso de determinados clubes deportivos, los cuales, como hemos apuntado en Capítulos anteriores de este trabajo, pueden ser SAD, básicos o elementales (arts. 13 a 29 LD). Los clubes deportivos básicos son asociaciones privadas que tienen personalidad jurídica propia y están integradas por personas físicas o jurídicas. Sin embargo, en lo que respecta a los clubes deportivos elementales, la cuestión se complica hasta límites insospechados porque, como sostuvo en su día CARO CEBRIÁN tomando como base el artículo 16 LD, debe dudarse de su personalidad jurídica diferenciada<sup>441</sup>.

De ser cierto, en principio, estos entes no estarían sujetos al IS, de manera que tributarían sus asociados en régimen de atribución de rentas (art. 6 LIS y arts. 8.3 y 86 LIRPF). Ahora bien, esta opinión no es pacífica porque, otros autores como DELGADO GARCÍA, han incluido a los clubes deportivos elementales entre las EDSL que pueden

---

<sup>440</sup> CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 322; y este mismo autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 101.

<sup>441</sup> CARO CEBRIÁN, A.: “Club deportivo elemental: tributación”, *Carta tributaria*, nº 251, 1996, págs. 3-4 y 9-10. Entre otros autores que secundan esta interpretación, véase CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 162-165; y este último autor en: CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 45-47. Por su parte, también parece que LASARTE ÁLVAREZ *et alii* comparten esta teoría porque, en relación con el cumplimiento de los requisitos previstos en la LODA por los clubes deportivos para lograr la declaración de utilidad pública, excluyen a los clubes deportivos elementales, expresándose en los siguientes términos: “*Estos requisitos no se cumplen en las sociedades anónimas deportivas, porque aunque participan en competiciones oficiales de ámbito estatal, éstas tienen carácter profesional y, por consiguiente, ánimo de lucro. En cambio, sí podrían ser cumplidos por los clubes deportivos básicos, en función de sus características, de lo que establezcan sus correspondientes estatutos y de que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal (artículo 44.2 de la Ley 10/1990), si como asociaciones sin afán de lucro tienen como interés primordial promover el deporte como un interés general*”. Vide LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 106.

llegar a tributar conforme al régimen fiscal que contiene la LRFESFL<sup>442</sup>. Para nosotros, tanto los clubes deportivos elementales como los básicos tienen personalidad jurídica propia, pese a los ambiguos términos en los que queda configurado el artículo 16 LD, pues creemos que el artículo 5 LODA resulta de aplicación y no colisiona con el contenido de la LD. De esta manera, tal y como se dispone en este último artículo, una vez otorgada el acta fundacional en documento público o privado, las asociaciones, incluidos los clubes deportivos elementales en este caso, adquieren personalidad jurídica y plena capacidad de obrar<sup>443</sup>.

Sea como fuere, la personalidad jurídica diferenciada como entidad asociativa no es la única exigencia a tenor del artículo 2 b) LRFESFL, en tanto en cuanto es imprescindible que estas entidades cuenten con la declaración de utilidad pública de ámbito estatal. La LD no declara a los clubes deportivos como tal *ope legis*, sino que, si quieren tributar con arreglo al régimen fiscal que se recoge en la LRFESFL, deberán adquirirla por el procedimiento legalmente establecido al efecto<sup>444</sup>.

Al respecto, el artículo 44.2 LD dispone que los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal pueden ser reconocidos de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros, previo informe de la Comunidad Autónoma correspondiente, y en las condiciones que reglamentariamente se determinen<sup>445</sup>. Con carácter general, el artículo 32.1 LODA contempla la posibilidad que cualquier asociación solicite la declaración de utilidad pública, si se cumplen determinados

---

<sup>442</sup> Confróntese, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 25; así como FUERTES LÓPEZ, M.: Asociaciones y sociedades deportivas... ob. cit., pág. 31.

<sup>443</sup> De esta misma forma se manifestó MORÓN PÉREZ, M. C.: “La tributación de las entidades deportivas”, *Revista Andaluza de Derecho del Deporte*, nº 7, 2009, pág. 19.

<sup>444</sup> En este sentido, CORCUERA TORRES acierta cuando afirma que, para delimitar las distintas entidades que se engloban como asociaciones deportivas de utilidad pública, debe partirse de la regulación general del asociacionismo deportivo, para después verificar caso por caso si tienen la declaración de utilidad pública. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 95. También, este mismo autor en: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 315. Por su parte, CARRETERO LESTÓN ha subrayado la importancia de la declaración de utilidad pública para tributar acorde al régimen fiscal objeto de análisis en este Capítulo. CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 7 y 11.

<sup>445</sup> Para un estudio más completo sobre la declaración de utilidad pública aplicada a los clubes deportivos, véase VALLS LLORET, J. D.: “Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública de un club deportivo”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 15, 2005, págs. 15-24.

requisitos ligados a la realización del interés general a través de los fines estatutarios, entre los cuales se admite explícitamente el deporte; y al carácter abierto de las actividades desarrolladas<sup>446</sup>. Sin embargo, la especificidad normativa en el deporte, manifestada principalmente con la LD, exige conciliar las previsiones normativas de la LODA con la legislación deportiva. De hecho, la disposición adicional primera de la LODA declara que las asociaciones deportivas que cumplan lo dispuesto en el artículo 32 de esta Ley podrán ser declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de lo establecido en la LD.

Conectando todos estos preceptos, puesto que, como afirmó CORCUERA TORRES, resultan compatibles entre sí, constatamos que las asociaciones deportivas, entre las que se encuentran los clubes deportivos, claro está, pueden conseguir la declaración de utilidad pública por el procedimiento ordinario previsto<sup>447</sup>. Eso sí, para

---

<sup>446</sup> Según el artículo 32.1 LODA, los requisitos que debe cumplir una asociación para ser declarada de utilidad pública son los siguientes: “a) *Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.* b) *Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.* c) *Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos podrán recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.* d) *Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.* e) *Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.*”.

<sup>447</sup> El valor inherente al reconocimiento de la utilidad pública de una asociación deportiva se constata con echar un vistazo a los efectos que se anudan a la misma en el artículo 45 LD: “*La declaración o reconocimiento de utilidad pública, además de los beneficios que el ordenamiento jurídico general otorga, conlleva: a) El uso de la calificación de «utilidad pública» a continuación del nombre de la respectiva Entidad. b) La prioridad en la obtención de recursos en los planes y programas de promoción deportiva de la Administración Estatal y de las Administraciones Locales, así como de los Entes o Instituciones públicas dependientes de las mismas. c) El acceso preferente al crédito oficial del Estado.*”. Por otra parte, el artículo 33 LODA otorga los siguientes derechos: “a) *Usar la mención «Declarada de Utilidad Pública» en toda clase de documentos, a continuación de su denominación.* b) *Disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes reconozcan a favor de las mismas, en los términos y condiciones previstos en la normativa vigente.* c) *Disfrutar de beneficios económicos que las leyes establezcan a favor de las mismas.* d) *Asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica.*”. No obstante, resaltando lo dispuesto en el artículo 36 LODA: “*Lo dispuesto en el presente capítulo se entiende sin perjuicio de la competencia de las Comunidades Autónomas para la*



reconocer debidamente dicha posibilidad, deben tenerse en cuenta las previsiones específicas de la LD, en particular, que dicha posibilidad resulta aplicable a los clubes deportivos que se detallan en el artículo 44.2 LD. Esta acotación realizada por la LD reduce a la mínima expresión la posibilidad de que los clubes deportivos adquieran la declaración de utilidad pública estatal porque, si tenemos en cuenta que solamente unos pocos de estos clubes deportivos pueden participar en competiciones oficiales de ámbito estatal, y que, además, tienen que adoptar la forma jurídica SAD en muchos casos, se confirma la imposibilidad práctica de obtenerla<sup>448</sup>.

En cuanto al procedimiento para obtener la declaración de utilidad pública estatal, es preciso acudir al Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, en aras de descifrar los pormenores exigidos para obtener dicha declaración<sup>449</sup>. Sin ánimo de reproducir en este trabajo la totalidad de previsiones normativas a tener en cuenta, sí hemos resaltar que, según el artículo 2 de este Real Decreto, la solicitud de declaración de utilidad pública debe ir dirigida al organismo público encargado del Registro de Asociaciones donde se encuentre inscrita la entidad, debiendo constar en la misma los datos de identificación de la entidad solicitante, incluido el código de identificación fiscal, naturaleza jurídica, número de inscripción en el Registro de Asociaciones, fecha de la inscripción, amén de las razones de la petición, expresadas de forma sucinta y clara, y un informe

---

*declaración de utilidad pública, a efectos de aplicar los beneficios establecidos en sus respectivos ordenamientos jurídicos, a las asociaciones que principalmente desarrollen sus funciones en su ámbito territorial, conforme al procedimiento que las propias Comunidades Autónomas determinen y con respeto a su propio ámbito de competencias.”.*

<sup>448</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 96-98 y 101. VIDAL WAGNER es más optimista al respecto, entendiendo que los clubes deportivos pueden obtenerla sin dificultades extremas, lo que les favorecería sobremanera, habida cuenta de las exenciones en los tributos locales y la frecuente titularidad de los inmuebles donde se desarrollan las actividades deportivas. Vide VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos...” ob. cit., págs. 225-226. No obstante, si bien en el IBI tiene una gran relevancia la exención regulada en la LRFESFL, cabe tener en cuenta que, en el IAE, la exención prevista perdió toda su utilidad por la propia extensión de las exenciones contempladas en la normativa de este tributo. Sobre este particular se ha manifestado, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 85.

<sup>449</sup> Repasando los hitos procedimentales que deben cumplir aquellos clubes deportivos que deseen obtener la declaración de utilidad pública, siempre que cumplan las condiciones exigidas normativamente, véase, verbigracia, CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte...” ob. cit., págs. 317-321.

justificativo de los objetivos de la asociación para que sea considerada como de utilidad pública, con especial referencia a sus actividades de interés general<sup>450</sup>.

Una vez presentada la solicitud de declaración de utilidad pública, su resolverá de acuerdo con los términos concretados en el artículo 3 del Real Decreto objeto de estudio, entre los cuales cabe destacar la posibilidad de subsanar la solicitud; la necesidad de que el CSD, por tratarse de una asociación deportiva, junto con las AAPP que proceda, informe en el plazo de un mes, valorando, desde el punto de vista de sus competencias, el carácter no restringido de las actividades desarrolladas y la promoción del interés general que viene realizando la entidad solicitante; y la publicación de la Orden Ministerial que declara la utilidad pública de la entidad en el BOE, junto con la inscripción del asiento correspondiente en el Registro que en su caso proceda<sup>451</sup>.

A la vista del *iter* procedimental y de todas las circunstancias concomitantes, CORCUERA TORRES ha identificado una serie de circunstancias que hacen de la obtención de la declaración de utilidad pública por parte de los clubes deportivos una quimera<sup>452</sup>.

---

<sup>450</sup> Según el apartado segundo del artículo 2 Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, a la solicitud de declaración de utilidad pública debe acompañarse la siguiente documentación: “*a) Memoria, en la que se reflejen las actividades que haya desarrollado, ininterrumpidamente, como mínimo, durante los dos ejercicios económicos anuales precedentes a aquél en que se presenta la solicitud. Dicha memoria deberá ser firmada por los miembros de la junta directiva u órgano de representación de la entidad. (el contenido detallado de dicha memoria se señala en el apartado 4 del artículo 2 de este Real Decreto y está estrechamente relacionado con el carácter abierto de las actividades desarrolladas por la asociación en cuestión y la realización de fines de interés general). b) Cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados, comprensivas del balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria económica, que muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. Dichos documentos se presentarán firmados por los miembros de la junta directiva u órgano de representación. c) Certificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no constan deudas con el Estado de naturaleza tributaria en período ejecutivo. d) Certificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de hallarse al corriente en sus obligaciones con la Seguridad Social. e) Copia compulsada, en su caso, del alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas. f) Certificación del acuerdo del órgano de la asociación que sea competente por el que se solicita la declaración de utilidad pública.*”. Por su parte, VALLS LLORET añade alguna documentación adicional que no se encuentra expresamente prevista, como el soporte documental de las instituciones públicas o entidades privadas de las que el club pueda ser dependiente o tenga vinculación por razones geográficas o materiales. VALLS LLORET, J. D: “Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública... ob. cit., pág. 19.

<sup>451</sup> Para mayor detalle, véase los artículos 2 y 3 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

<sup>452</sup> CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., págs. 321-324; y este mismo autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 101-103. Al respecto,

Concretamente, el autor afirma que, al constreñir el artículo 44.2 LD la declaración de utilidad pública a los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal, se limita mucho el conjunto de entidades deportivas que pueden aspirar a dicha declaración. Además, sostiene que es complicado obtener la obtención de la declaración de utilidad pública porque el artículo 32 LODA establece unos requisitos demasiado genéricos, haciendo que la actuación administrativa, por su discrecionalidad, adquiera en la práctica una importancia decisiva al no matizarse los criterios que indican cuando se cumple un requisito o no. Por ello, el autor defiende que estos requisitos deberían concretarse más para evitar una excesiva discrecionalidad administrativa, limitándose el órgano administrativo solamente a verificar o comprobar el cumplimiento de los mismos. Asimismo, considera que el procedimiento se dilata demasiado en el tiempo y la resolución favorable es difícil, máxime si se tiene en cuenta que la declaración de utilidad pública en el ámbito deportivo compete al Consejo de Ministros, el cual, como órgano más alto de dirección política, normalmente tiene otras tareas más acuciantes, relegando en el tiempo estas cuestiones. Finalmente, comenta con acierto que la declaración de utilidad deportiva concedida a un club deportivo por una Comunidad Autónoma carece de toda validez a los efectos del IS, pues aquella que se exige en el marco de la LRFESFL es la concedida por las autoridades estatales a través del procedimiento analizado<sup>453</sup>. En consecuencia, como se infiere del artículo 36 LODA y del artículo 149.1.14ª CE, la declaración de utilidad pública obtenida al amparo de la legislación autonómica será válida en relación con los tributos propios de las CCAA y los cedidos o compartidos con el Estado, pero no tendrá validez alguna a los efectos de los tributos estatales, tal y como ocurre en el IS<sup>454</sup>.

---

también puede consultarse RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 273-274 y 303.

<sup>453</sup> *Ídem*, respecto del primer autor. Como alternativa a la obtención de la declaración de utilidad pública estatal, este autor plantea la utilización de otras de las formas jurídicas previstas en el artículo 2 LRFESFL. Concretamente, estima que las SAD pueden llevar a cabo una separación de su actividad profesional a través de la constitución de fundaciones, mientras que los clubes no profesionales, en el marco estatal, pueden constituir el club deportivo con la forma de fundación y, en el ámbito autonómico, si la legislación propia no lo permite, articular un sistema de dependencia económica de uno o varios clubes, respecto de una fundación previamente constituida. *Vid. Ibídem*, en relación con el primer autor, págs. 324 y 102-103, respectivamente.

<sup>454</sup> Defendiendo la insuficiencia de la declaración de utilidad pública autonómica para gozar de beneficios fiscales en los tributos estatales, véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 75; y véase DURÁN RUIZ, F. J.: "La declaración de "utilidad pública" e "interés público"... ob. cit., págs. 136 y 138. En el mismo sentido, resultan especialmente claros LASARTE

Por todas estas razones, nos parece particularmente importante pulir el procedimiento normativamente previsto, concretando mejor los criterios decisorios empleados por el órgano que resuelve y evitar así una excesiva discrecionalidad en la actividad administrativa. Igualmente, creemos que es de vital importancia reformar el procedimiento legalmente establecido para que sea otro órgano administrativo distinto al Consejo de Ministros el encargado de conceder las declaraciones de utilidad pública de ámbito estatal, en la medida que haría mucho más ágil la resolución de estas solicitudes. Por último, y no por ello menos importante, creemos imprescindible acometer una modificación jurídica que permita acceder a las entidades deportivas autonómicas a la declaración de utilidad pública de ámbito estatal o que, en su defecto, se admitan las distintas declaraciones de utilidad pública autonómicas a los efectos del IS, siempre que estas muestren condiciones o características equivalentes, puesto que, al carecer los clubes deportivos de ámbito autonómico de cauce específico para conseguir la declaración de utilidad pública estatal, quedan excluidos *de facto* del régimen fiscal favorable de forma totalmente irracional y obviando la importancia del asociacionismo deportivo en el ámbito autonómico y la identidad de fundamento entre unos y otros clubes deportivos<sup>455</sup>.

A mayor abundamiento, los desatinos no terminan con las anteriores deficiencias, sino existe una grave incongruencia desde la mismísima base que

---

ÁLVAREZ *et alii*, quienes se pronuncian en los siguientes términos: “*Dada la concurrencia competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas que se produce en esta materia, una entidad o asociación deportiva puede obtener la declaración de utilidad pública de ámbito estatal y/o la declaración de utilidad pública de ámbito autonómico. La primera será necesaria para poder disfrutar de beneficios fiscales en los tributos estatales y en los tributos municipales, cuyos elementos esenciales están regulados en normativa estatal. La segunda será, por el contrario, precisa para acogerse a los beneficios e incentivos fiscales que establezca la Comunidad Autónoma respectiva en los tributos propios, así como en aquellos aspectos de los tributos estatales cedidos sobre los que ostente competencias normativas.*”. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 110. A *sensu contrario* parece manifestarse BAHÍA ALMANSA, B.: “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica... ob. cit., pág. 9 (recurso electrónico).

<sup>455</sup> En relación con la declaración de utilidad pública estatal y autonómica, véase DURÁN RUIZ, F. J.: “La declaración de “utilidad pública” e “interés público”... ob. cit., págs. 132-138. Por otra parte, ya existen autores que abogan por permitir la tributación conforme a este régimen fiscal especial a las asociaciones que desarrollen actividades de interés general, sin necesidad de la declaración de utilidad pública. *Vid.* ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Barreras fiscales al desarrollo del Tercer Sector” en AAVV: *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia* (directores Rafael Chaves Ávila y Annette Zimmer), Fundación General Universidad de Valencia. Valencia, 2017, pág. 117.

proporciona la LD. Concretamente, nos resulta paradójico, cuando menos, que los clubes deportivos que participan en las competiciones deportivas más importantes y que mayor mercantilización presentan, es decir, en las competiciones oficiales de ámbito estatal, tengan la hipotética posibilidad de obtener la declaración de utilidad pública; mientras que, por ejemplo, un club deportivo de barrio que trata de acercar el deporte, la salud, los hábitos saludables y la integración social a la ciudadanía, no pueda acceder a la misma. Aunque en la práctica esta cuestión no ha tenido una trascendencia real porque la mayoría de clubes deportivos que participan en competiciones oficiales de ámbito estatal suelen incumplir otros de los requisitos que demanda la LRFESFL<sup>456</sup>, desde un punto de vista axiológico, carece de toda razonabilidad que el ordenamiento jurídico prevea que aquellos clubes deportivos más alejados del interés general, al menos por su actividad principal y su mercantilización, tengan la posibilidad de obtener la declaración de utilidad pública estatal, mientras que aquellos clubes deportivos que tienen su actividad más próxima al ciudadano de a pie, y que no están mercantilizados, queden descartados directamente por la LD debido, precisamente, a la imposibilidad de participar en competiciones oficiales de ámbito estatal.

Es más, creemos que la posición de la LD no garantiza verdaderamente la protección del interés general en el deporte porque, si la declaración de utilidad pública se postula como la validación oficial de una entidad que puede perseguir fines de interés particular o colectivo, pero que, en atención a sus características persigue fines de interés general, tanto desde una perspectiva abstracta en sus valores y objeto intrínseco como en el desarrollo de sus actividades ordinarias, dicha declaración debería quedar reservada para aquellos clubes que persiguen el llamado deporte para todos, o sea, el deporte-salud, el deporte-educación y el deporte como integración social. En definitiva, la LD se aleja de toda perspectiva lógica en este aspecto, impidiendo que la norma fiscal cumpla sus objetivos de promoción o fomento.

---

<sup>456</sup> Señalando la dificultad de los clubs deportivos para poder tributar con arreglo al régimen fiscal que se regula en la LRFESFL, *vide* ALONSO GONZALEZ, L. M.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal? ¿asociación deportiva o sociedad anónima?, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, parte doctrina, nº 28, 2010, págs. 3-4 (recurso electrónico).

*D) Confederaciones, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos previstas en el artículo 2 LRFESFL.*

Atendiendo al artículo 2 f) LRFESFL, podrán considerarse ESL a los efectos de esta Ley las federaciones y asociaciones deportivas de las ESL a que se refieren el resto de los apartados previstos en el artículo 2 LRFESFL. Al abrigo de este apartado, pueden someterse al régimen fiscal objeto de estudio las llamadas confederaciones deportivas españolas, cuya constitución, aunque en la LD no encontramos ninguna referencia al respecto, queda legitimada por el artículo 1.5 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre federaciones deportivas españolas y registro de entidades deportivas, pues prevé que las federaciones estatales pueden constituir una confederación de ámbito nacional que coordine las actividades comunes a todas ellas<sup>457</sup>.

Por otra parte, a primera vista, amparándose en este apartado, podrían haber accedido al régimen fiscal que estamos analizando las ligas profesionales y las agrupaciones de clubes de ámbito estatal<sup>458</sup>, incluso los entes de promoción deportiva de ámbito estatal. Sin embargo, realmente no ocurre así porque, principalmente, para que estas entidades puedan entenderse incluidas en este apartado, no es suficiente que la entidad en cuestión esté declarada de utilidad pública con arreglo a la normativa estatal, sino que es preciso que todas las entidades que la conforman cuenten con dicha declaración, lo cual es prácticamente imposible si se observa la composición de estas entidades deportivas<sup>459</sup>.

---

<sup>457</sup> En tal sentido se ha manifestado CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 5. De hecho, el autor cita algunos ejemplos como la Asociación del Deporte Español (ADESP), la Confederación Española de Federaciones Deportivas (COFEDE), la Confederación Andaluza de Federaciones Deportivas, la Unió de Federaciones Esportives de Catalunya y la Unión de Federaciones Deportivas de Madrid (UFEDEMA).

<sup>458</sup> Algunos autores consideran que es posible que las agrupaciones de clubes de ámbito estatal logren la declaración de utilidad pública por aplicación supletoria del art. 44.1 LD. De esta opinión es CORCUERA TORRES. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 77-78. También DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 74-75.

<sup>459</sup> Al respecto, véase la Resolución de la DGT núm. V0096-05, 28 de enero de 2005. En lo que respecta a las ligas profesionales, debe tenerse en cuenta que, si bien pueden cumplir fácilmente algunos de los requisitos que exige la LRFESFL para acceder al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, como podría ser el caso de la finalidad deportiva; la realidad demuestra que incumplen otros, tales como la gratuidad de sus representantes, el relativo a los principales destinatarios de las actividades o el que se refiere al carácter de entidad declarada de utilidad pública.

Ante esta situación, CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, convencidos de que estas entidades, resultantes de la unión de las ESL detalladas en el resto de apartados del artículo 2 LRFESFL, merecen protección fiscal, han calificado de lastre el apartado f) del artículo 2 LRFESFL y han defendido una modificación legislativa al respecto que elimine la necesidad de que todos los integrantes de la liga profesional, ente de promoción deportiva o agrupación de clubes de ámbito estatal ostenten la declaración de utilidad pública. En resumidas cuentas, al menos en el ámbito deportivo, los autores abogan para que la declaración de utilidad pública se exija a las entidades que tratan de acogerse al régimen fiscal beneficioso y no a sus integrantes, puesto que, de lo contrario, lo único que se hace es crear una ilusión fiscal, al establecer un régimen fiscal beneficioso, que no resulta aplicable por la imposibilidad de cumplir con un requisito legal que en absoluto tiene en cuenta la situación real y sociológica existente<sup>460</sup>.

Para nosotros, las críticas efectuadas por los anteriores autores son acertadas, en tanto en cuanto, aunque pueda reputarse loable la intención garantista del legislador para asegurar una efectiva persecución de los fines de interés general, exigiendo que todas las entidades asociativas que constituyen las entidades que estamos analizando ostenten la declaración de utilidad pública, en realidad, supone un serio impedimento para que algunas entidades que realmente lo merecen puedan tributar conforme al régimen fiscal favorable. Así pues, consideramos que hubiera sido suficiente que solamente fuera la entidad que pretende acogerse al régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL la que cumpliera, independientemente de sus integrantes, con todos y cada uno de los requisitos exigidos por la LRFESFL, ya que ostenta personalidad jurídica propia e independiente.

---

<sup>460</sup> CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit. págs. 76-77. También este último autor en: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., págs. 322 y 325-328; y en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 104-107. Con idéntico parecer, RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 273; y en: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 273. Otros autores se han hecho eco de estas críticas. *Verbigratia*, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 181.

A nuestro modo de ver, el legislador trata de prevenir hipotéticas influencias que, producidas por los sujetos que integran este tipo de entidades, desvirtúen la persecución de los fines de interés general. Pero, esta apriorística desconfianza quizá parta de un prejuicio que no debería asumirse incondicionalmente, pues la forma jurídica o la declaración de utilidad pública no es el único tamiz que vela por la persecución de los fines de interés general, habida cuenta del resto de requisitos de carácter objetivo exigidos por el artículo 3 LRFESFL. Desde una perspectiva general, aunque el tenor literal pueda parecer adecuado, lo cierto es que los efectos concretos que produce cuando resulta de aplicación a situaciones particulares, como ocurre en el caso que estamos tratando, no parecen razonables. En suma, la específica configuración del deporte profesional reduce a una mera ilusión fiscal la posibilidad teórica que podría tener una liga profesional, por ejemplo, para tributar conforme al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, habida cuenta de la imposibilidad material que tienen todos sus integrantes para cumplir todos los requisitos que viene exigiendo la normativa concreta, como ocurre en este caso con la declaración de utilidad pública.

Por ello, si la entidad cuenta con personalidad jurídica propia e independiente, y cumple con todos los requisitos que demanda la LRFESFL para tributar con arreglo a su régimen fiscal, no debería rechazarse su tributación conforme al mismo por el mero hecho que la forma jurídica de las entidades integrantes no coincida con las detalladas en el artículo 2 LRFESFL o porque, siendo éstas asociaciones, no estén declaradas de utilidad pública. En suma, creemos que la pauta a seguir consiste en verificar si la entidad no tiene ánimo de lucro y si persigue fines de interés general de forma efectiva y en el sentido entendido por el legislador tributario, en la medida que se está enjuiciando el acceso de la entidad derivada de la unión o integración al régimen fiscal especial de la LRFESFL, y no el de los miembros que la conforman.

En cuanto al procedimiento para que estas entidades deportivas obtengan la declaración de utilidad pública, partimos de la base que el artículo 32.2 LODA exige que las federaciones, confederaciones y uniones de entidades que pretendan ser declaradas de utilidad pública, deberán cumplir los requisitos previstos en el primer apartado de este artículo, tanto ellas mismas como cada una de las entidades integradas en ellas. Además, para que estas entidades soliciten la declaración de utilidad pública de ámbito estatal se prevén ciertas especialidades normativas.



En particular, resaltando aquello más relevante, el artículo 4 Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, permite que la declaración de utilidad pública estatal la obtenga solamente la confederación o unión de entidades, pero también que la obtengan todas o algunas de las entidades que la integran. Esta circunstancia debe especificarse en la solicitud correspondiente, junto con las razones de la petición e informe justificativo de los objetivos de la federación, confederación o unión de asociaciones para que sea considerada como de utilidad pública, con especial referencia a las actividades de interés general. Si solamente la solicitan para sí mismas, el artículo 4 remite a los artículos 2 y 3, por lo que el tratamiento para la obtención de dicha declaración se asimila al exigido para cualquier asociación ordinaria que pretende la obtención de la declaración de utilidad pública. Si la solicitud se extiende a todas o algunas de las entidades que la integran, se estipulan ciertas especialidades al contenido de los artículos 2 y 3 del Real Decreto anteriormente citado, como son la necesidad de detallar en la solicitud las asociaciones interesadas en ser declaradas de utilidad pública, junto con sus correspondientes datos identificativos, y la presentación de la documentación que se detalla en el artículo 2.2 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, para cada una de las mismas de las que se pretenda. Para que se conceda la declaración de utilidad pública, es indispensable que el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 32 LODA sean cumplidos tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones como por cada una de las asociaciones integradas en ellas.

*E) Los consorcios administrativos: una ausencia destacada.*

Aunque el caso particular de los consorcios administrativos cuyo objeto consiste en el desarrollo de actividades deportivas o el deporte en sí mismo se analiza detalladamente en otros Capítulos de este trabajo, es imprescindible destacar en este momento que, pese a carecer de ánimo de lucro y perseguir fines de interés general, quedan automáticamente descartados como potenciales beneficiarios del régimen fiscal especial previsto en la LRFESFL. Si analizamos el contenido del artículo 2 LRFESFL, observamos que estas entidades no se pueden enmarcar en ninguna de las tipologías enumeradas por el legislador, de modo que, como veremos, no tienen más remedio que tributar con arreglo al REPE.

Podemos comprender, aun teniendo en cuenta las últimas reformas sobre los mismos, que estas entidades no sean reconocidas como entidades completamente exentas en el IS, pero no compartimos su exclusión automática del régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL. En nuestra opinión, sería conveniente que se modificara el tenor literal del artículo 2 LRFESFL con la finalidad de incluir a los consorcios administrativos como ESL a los efectos de este régimen fiscal, permitiendo así que estas entidades puedan beneficiarse de los incentivos fiscales previstos, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se detallan en el artículo 3 LRFESFL. No tiene mucho sentido que una fundación privada tenga un tratamiento fiscal más beneficioso que una entidad perteneciente a la administración institucional como ésta, puesto que esta última no tiene ánimo de lucro, persigue fines públicos, y su individualización obedece a una descentralización de índole funcional. Desde luego, ninguna justificación se atisba en relación con los dos principales caracteres que permiten el acceso al régimen fiscal que contiene la LRFESFL, esto es, la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general; ni tampoco desde el prisma de los principios de capacidad económica y de igualdad en la imposición.

## **2. Requisitos exigidos a las entidades deportivas sin fines lucrativos para tributar con arreglo al RESFL.**

Tal y como hemos venido sosteniendo, el artículo 2 LRFESFL acota, atendiendo a la forma jurídica, e incluso particularmente en algunos casos, las EDSL que pueden tributar conforme al régimen fiscal objeto de estudio. Sin embargo, ello no es suficiente porque, para que las entidades del artículo 2 LRFESFL, entre ellas, las que son específicamente EDSL, puedan acogerse al régimen fiscal especial detallado en la LRFESFL, también deben cumplir todos los requisitos que se detallan en el artículo 3 LRFESFL<sup>461</sup>.

---

<sup>461</sup> Es una cuestión pacífica entre la doctrina porque se infiere sin dificultades de un análisis hermenéutico de la LRFESFL. Señalando la necesidad de ostentar algunas de las formas jurídicas detalladas en el artículo 2 LRFESFL, además de cumplir con todos los requisitos detallados en el artículo 3 LRFESFL, *vide*, entre otros, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 6; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 448; así como CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 329. Este último autor, de forma coherente con el artículo 1.4 RESFL, ha calificado las exigencias que se realizan en el artículo 3 LRFESFL como requisitos, pero también como condiciones.

Desde una perspectiva global, se aprecia claramente que los requisitos detallados en el artículo 3 LRFESFL juegan un papel fundamental en la construcción y funcionamiento del régimen fiscal que estamos estudiando. Al respecto, RUIZ GARIJO ha entendido que se postulan como una delimitación objetiva en el acceso al régimen fiscal objeto de estudio que refuerza la delimitación subjetiva que se realiza en el artículo 2 LRFESFL<sup>462</sup>. Para DELGADO GARCÍA, abrazando lo expresado por el legislador en el apartado segundo de la exposición de motivos de la LRFESFL, estos requisitos tratan de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las ESL se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general<sup>463</sup>. En nuestra opinión, sin rechazar los argumentos del legislador porque, al fin y a la postre, son muy similares, los requisitos que se prevén en el artículo 3 LRFESFL tienen como finalidad primordial procurar que las entidades que se acogen a este régimen persiguen verdaderamente fines de interés general, así como garantizar que dichas entidades carecen de ánimo de lucro, rechazando cualquier hipotética distribución de beneficios o excedentes, ya sea de forma directa o indirecta. Dicho de otro modo, como sostiene MONTESINOS OLTRA, estos requisitos se dirigen a verificar la auténtica condición de las entidades incluidas en el artículo 2 LRFESFL como ESL que, con sus actividades que son, por su objeto, de interés general, persiguen, además, el interés general<sup>464</sup>.

En realidad, si se analiza debidamente la normativa sustantiva de estas entidades, salta a la vista que muchas de las limitaciones o requisitos impuestos en el artículo 3 LRFESFL coinciden con algunas de las exigidas a estas entidades por el simple hecho

---

<sup>462</sup> RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 272. Esta misma autora, a los efectos de determinar cuándo una ESL puede ser considerada como tal, ha abogado por unificar y flexibilizar los criterios de la LIVA y la LRFESFL, adaptándolos a las características de muchas entidades deportivas. *Ibidem*, pág. 303. Por su parte, sin reflexionar directamente sobre este planteamiento, pero mostrando sus reservas en relación con los requisitos exigidos por la LRFESFL, *vid.* FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales... ob. cit., pág. 21.

<sup>463</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 26.

<sup>464</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 39. *A fortiori*, el autor ahonda en su razonamiento, poniendo de relieve que, aunque se hallan estrechamente interrelacionados, la ausencia de ánimo de lucro de una entidad no implica por sí sola la persecución de fines de interés general. *Ibid.*, págs. 51-54.

de ser una fundación o una asociación declarada de utilidad pública, por ejemplo. Ahora bien, que los requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL puedan solaparse en ciertos casos, no significa que podamos tildarlos de duplicidades injustificadas, puesto que pensamos que la intención del legislador es garantizar, con independencia de lo que pueda disponer la normativa sustantiva, la ausencia de ánimo de lucro de estas entidades, junto con la efectiva persecución de los fines de interés general, en nuestro caso, los deportivos<sup>465</sup>.

Al margen de lo anterior, pese a que el conjunto de requisitos previstos en el artículo 3 LRFESFL se exigen a la generalidad de las ESL por las razones apuntadas anteriormente, lo cierto es que se prevén ciertas excepciones para las EDSL que anulan la aplicación de algunas de las limitaciones genéricamente aplicables a las ESL<sup>466</sup>. Estas excepciones, más o menos justificadas y razonables como veremos detalladamente en lo sucesivo, pretenden adecuarse a la propia idiosincrasia del deporte y su organización, evitando que, en determinadas ocasiones, puedan impedir la tributación de estas entidades con arreglo al régimen fiscal objeto de análisis, cuando realmente persiguen fines de interés general y no tienen ánimo de lucro. En otras palabras, las excepciones previstas pretenden impedir que las exigencias prescritas pierdan la finalidad para las que fueron creadas y se conviertan en un lastre injustificado o desmedido para las EDSL<sup>467</sup>.

*A) La persecución de fines de interés general: el deporte como caso paradigmático.*

---

<sup>465</sup> Apuntando al carácter reiterativo de los requisitos demandados por el artículo 3 LRFESFL, véase RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 280; y esta misma autora en: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2 parte Estudio, 2004, pág. 2 (recurso electrónico).

<sup>466</sup> Tal evidencia la han señalado, verbigracia, LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 451.

<sup>467</sup> Para MONTESINOS OLTRA, las excepciones previstas al cumplimiento de los requisitos que se recogen en el artículo 3 LRFESFL presentan un fin de incentivo que va más allá de la genuina justificación de este régimen fiscal. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 39-40.

Tal y como dispone el artículo 3. 1º LRFESFL, las entidades que se acojan a este régimen deben perseguir obligatoriamente fines de interés general, entre los cuales se citan expresamente los deportivos. En este sentido, el legislador ha atribuido esta condición de manera explícita a un buen número de fines, pero no ha definido qué debe entenderse por tales, recurriendo al sistema de lista para integrar dicho concepto en el artículo 3. 1º LRFESFL. Con todo, se aprecia claramente que el amplio catálogo positivado por el legislador es meramente ejemplificativo, por lo que caben también otros fines de interés general distintos a los mencionados explícitamente en el artículo 3.1º LRFESFL<sup>468</sup>.

Realmente, si se tienen en cuenta los artículos 3. 1º LF y 32.1 a) LODA, los cuales detallan respectivamente los fines de interés general que deben perseguir las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, se constata con relativa sencillez que los fines de interés general se acotan en el artículo 3. 1º LRFESFL de forma muy similar a cómo se realiza en los anteriores artículos<sup>469</sup>. Así pues, en estos tres artículos se hace uso de una técnica legislativa abierta y de carácter ejemplificativo, eludiendo cualquier definición directa por la complejidad y la rigidez que ello podría comportar. Verdaderamente, esta homogeneidad mostrada por el legislador en la demarcación de los fines de interés general es conveniente, pues el uso de la fórmula libre permite cierta flexibilidad que puede ser necesaria, habida cuenta de que los fines de interés general pueden presentar ligeras variaciones en función de las necesidades o

---

<sup>468</sup> En tal sentido, véase, verbigracia, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 26-27; MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 13. PEDREIRA MENÉNDEZ se muestra crítico con la técnica legislativa empleada, puesto que, a su juicio, la inclusión de este listado en la LRFESFL no tiene ningún sentido desde el momento en que se admite cualquier fin. Para el autor, la situación sería muy distinta si la lista fuera cerrada y solamente se incentivarán tributariamente determinados campos de actuación. En consecuencia, a su juicio, hubiera sido más sencillo eliminar la relación, ya que solamente puede llevar a confusión. Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 90. Por su parte, MONTESINOS OLTRA advierte que, entre los fines de interés general detallados en el artículo 3.1 LRFESFL, se advierte que, si bien en todos se aprecia un interés general en sentido objetivo, en algunos de ellos difícilmente podrá atisbarse un interés particular simultáneamente en el sujeto que desarrolla la actividad de la entidad, mientras que en otros, para que pueda verificarse dicho interés general debería atenderse al modo en que las actividades se prestan, amén de delimitar debidamente el universo de beneficiarios. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 58-59.

<sup>469</sup> En relación con las fundaciones, DELGADO GARCÍA ya indicó en su día que la lista de fines de interés general contenida en el artículo 3. 1º LRFESFL es exactamente coincidente con la enumeración de las finalidades exigibles a las fundaciones de acuerdo con la LF, lo que confirma el papel fundamental que juegan en la delimitación del tercer sector. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 26-27.

de la voluntad de una sociedad. Por ejemplo, el desarrollo de la sociedad de la información se incluye como un fin de interés general actualmente, aunque tiempo atrás nadie hubiera pensado en ello porque, sencillamente, su concepción y desarrollo se produjo hace poco tiempo al abrigo de las llamadas tecnologías de la información y la comunicación.

Centrándonos en los fines deportivos, CARRETERO LESTÓN ha señalado que este requisito es de fácil cumplimiento para todas las EDSL porque es el elemento que justifica su constitución y existencia<sup>470</sup>. Sin embargo, para nosotros, la cuestión se complica porque el legislador no matiza qué deporte es de interés general, sino que simplemente hace referencia de manera abstracta a que los fines deportivos se consideran de interés general<sup>471</sup>.

Para CORCUERA TORRES el interés general en el deporte debe interpretarse en un sentido amplio, en aras de incluir fines conexos como la investigación deportiva, la salud deportiva y la lucha contra el dopaje<sup>472</sup>. A nuestro modo de ver, la posición del autor es correcta, pero, como hemos explicado detalladamente en el Capítulo preliminar de esta obra, no es correcto entender que concurre un interés general en todas y cada una de las modalidades deportivas que hemos definido allí, en tanto en cuanto dicho interés se restringe a la función social del deporte y a las modalidades deportivas que proyectan unos concretos efectos que contribuyen al bienestar de los ciudadanos en un sentido general y objetivo, tal y como ocurre en el deporte popular y la educación física. De hecho, es esta proyección de elementos beneficiosos para los ciudadanos lo que ha motivado su regulación formal en la CE como un principio rector de la política económica y social. Por estos motivos, debemos defender que el interés general en el deporte no es equivalente a aquellos fines deportivos que solamente representan a un interés colectivo, pues, aunque estos fines pueden confluír en determinadas ocasiones, no son sinónimos. El interés colectivo no es más que un interés particular pluralizado,

---

<sup>470</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 6.

<sup>471</sup> Al respecto, MONTESINOS OLTRA ya advirtió que resulta necesario otorgar un significado concreto al sustantivo “*deporte*”, a pesar de figurar expresamente entre los fines de interés general detallados en el artículo 3.1 LRFESFL. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 55.

<sup>472</sup> CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 329.

pero carece por sí solo de la legitimidad para erigirse como interés general. En este sentido, puede haber un interés deportivo que sea de interés para una pluralidad amplia de sujetos, como ocurre con los espectáculos deportivos, pero esto no lo convierte automáticamente en un fin interés general; es necesario algo más<sup>473</sup>. A nuestro parecer, el interés general se identifica con los intereses propios de los administrados globalmente considerados, aproximándolo al concepto de bien común, el cual debe ser deducible del contenido del texto constitucional y no debe corresponder, salvo coincidencia, ni con el interés de determinados grupos de interés, ni tampoco necesariamente con el interés de las AAPP<sup>474</sup>.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que los fines de interés general pueden perseguirse, evidentemente, de forma directa, pero también de manera indirecta. De este modo, se permite que las EDSL puedan tributar conforme al régimen fiscal que estamos analizando, aun cuando, por ejemplo, su única actividad consista en financiar proyectos "*de interés general*" de otras entidades<sup>475</sup>.

*B) El destino a la realización de los fines de interés general de las rentas e ingresos obtenidos.*

El siguiente requisito que deben cumplir las EDSL para tributar con arreglo a este régimen fiscal se encuentra regulado en el artículo 3. 2º LRFESFL, y exige que estas entidades destinen un determinado porcentaje de ciertas rentas e ingresos

---

<sup>473</sup> Respaldao tal consideración, véase, por ejemplo, CALVO ORTEGA, R.: "Problemas actuales de la economía social. En particular, de las sociedades participativas, *Pecunia*, nº 12, 2011, págs. 210-211; quien entiende, además, que es necesario que la ley, como instrumento imperativo básico de una comunidad política organizada como Estado de Derecho, declare de interés general una determinada actividad. Este mismo autor manifiesta un parecer idéntico en: CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad... ob. cit., págs. 34-36. En un sentido similar, también puede verse RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 274-275.

<sup>474</sup> De un modo similar se manifiesta PEDREIRA MENÉNDEZ, quien define el interés general como aquel que beneficia a un grupo indeterminado de ciudadanos, con independencia de que el fin perseguido sea un objetivo prioritario o no de las AAPP. PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *Las actividades empresariales de las fundaciones...* ob. cit., pág. 124. Para un estudio pormenorizado sobre el interés general en el deporte, nos remitimos al Capítulo preliminar de este trabajo, donde se trata ampliamente y se cita una extensa bibliografía.

<sup>475</sup> Vid. la SAN 3207/2015, de 1 de octubre de 2015 (ECLI: ES:AN:2015:3207); y la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 (00/00769/2015/00/00), la cual cambia el anterior criterio restrictivo.

obtenidos a la realización de los fines general a los que sirven, en nuestro caso, los deportivos. Concretamente, deben destinar a la realización del objeto o finalidad deportiva al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos<sup>476</sup>:

- Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen las EDSL. *A priori*, estas rentas se determinan conforme dispone la normativa contable, es decir, detrayendo los gastos de los ingresos obtenidos<sup>477</sup>. Ahora bien, siguiendo el análisis de MONTESINOS OLTRA, advertimos que, si bien esta prescripción no plantea ningún problema en relación con las explotaciones económicas instrumentales o cuya finalidad es obtener recursos, en relación con las explotaciones económicas que realizan el objeto o la finalidad específica, aflora una paradoja harto sintomática del camino que ha tomado la fiscalidad de las ESL y del debilitamiento que sufren algunos de los principales argumentos justificadores de este régimen fiscal especial, como es el caso de la indisponibilidad de la renta por estar destinada al cumplimiento a los fines de interés general. Así, en lo referente a las explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad específica, parece evidente que la detracción de los gastos a los ingresos es lógica para obtener la renta a efectos del cómputo del porcentaje establecido, puesto que, con independencia de si son deducibles o no a efectos de determinar la base imponible del IS, dichos gastos son necesarios para obtener los ingresos referidos. Sin embargo, si las explotaciones económicas realizan el objeto o finalidad específica, ¿por qué deberían detrarse los gastos incurridos de los ingresos obtenidos si, precisamente, dichos gastos suponen el destino de recursos al cumplimiento del fin de interés general al que sirven estas entidades? En este sentido, no parece que pueda discutirse que, en este supuesto, los gastos se soportan con motivo de la ejecución de determinadas actividades que, por sí mismas, realizan el objeto o finalidad específica, de manera que se trata, claramente, de una aplicación de renta, esto es, de un destino de la misma a la satisfacción del objeto o finalidad de interés general<sup>478</sup>. En resumen, excluir estos gastos del cómputo de este

---

<sup>476</sup> Recalamos que, como dispone el tenor literal, nada obsta a destinar a la realización del objeto o finalidad un porcentaje superior. De la misma manera se ha manifestado DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 31.

<sup>477</sup> *Ídem*.

<sup>478</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 90-94. Asimismo, el autor aclara que la calificación de una explotación económica a la luz del artículo 7 LRFESFL no se proyecta sobre el contenido del artículo 3.2 de esta Ley porque se trata de cuestiones diversas. *Ibid.*, pág. 98.



requisito no parece una solución satisfactoria, de forma que, para aclarar esta cuestión, *de lege ferenda*, podría valorarse introducir el término “*ingresos*”, junto con el de “*rentas*”, corrigiendo así el comentado efecto.

- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluyen aquellas obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia<sup>479</sup>. En román paladino, el legislador trata de evitar que las operaciones relacionadas con la sustitución de las sedes puedan comprometer la tributación de las ESL en el régimen fiscal especial, habida cuenta de que la renta que aflora se reinvierte en otra sede, ya sea para obtenerla en propiedad o para adquirir otro derecho que permita el desarrollo de la actividad de la EDSL, como puede ser un derecho real de usufructo sobre un inmueble<sup>480</sup>.

- Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Deben tenerse en cuenta dos aspectos relevantes. El primero, que, en el cálculo de los ingresos, no se incluyen las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior. El segundo, que los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo, obviamente, los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la ESL. En otras palabras, los gastos que pueden deducirse para la obtención de estos ingresos pueden

---

<sup>479</sup> MARCO SERRANO ha advertido que el tenor literal no establece un plazo concreto, aunque entiende que dicho plazo se identifica con el relativo a la aplicación de los ingresos. MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 14.

<sup>480</sup> Esta posibilidad la pone de manifiesto CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 2. No obstante, pese a los elogios que ha recibido el tratamiento de estas rentas a los efectos del cómputo del porcentaje que estamos analizando, algunos autores han criticado que dicha previsión no se aplique a rentas derivadas de otros tipos de reorganización de patrimonios como las carteras de valores. *Vid., verbigratia*, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 95.*

corresponder con la parte proporcional de los gastos generales y de administración que se pueda imputar a la obtención de los ingresos en cuestión<sup>481</sup>.

Obviamente, el porcentaje se refiere de manera global, y no individualizada, a dichos ingresos y rentas, para lo cual debe adoptarse, como es evidente, una perspectiva analítica<sup>482</sup>. No obstante, respecto a los ingresos y las rentas no detalladas, tal y como se estipula en el artículo 3. 2º LRFESFL, deben destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas, recalcando así la imposibilidad absoluta de repartir entre los asociados cualquier hipotético excedente, lo cual es totalmente lógico, puesto que, de las normas reguladoras de estas entidades, así se infiere.

Por otra parte, cabe tener en cuenta que el legislador ha marcado un determinado plazo para el cumplimiento de este requisito, es decir, para que se produzca la afectación de dichos ingresos y rentas en las proporciones vistas. El plazo será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio. En consecuencia, el plazo queda realmente fijado en cinco años, pues las rentas referenciadas pueden destinarse a la realización del objeto o finalidad deportiva desde el comienzo del ejercicio de su obtención, siendo posible, incluso, el destino anticipado de dichas rentas e ingresos<sup>483</sup>.

Este requisito se perfila como un pilar básico para garantizar la persecución de fines de interés general, pues aspira a que las EDSL lo hagan de manera efectiva o material, complementando convenientemente el mandato contenido en el artículo 3. 1º

---

<sup>481</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 32. Por su parte, PEDREIRA MENÉNDEZ ha afirmado que este sistema introduce una importante complejidad en la gestión contable de las ESL y que, además, en un gran número de ocasiones será muy complicado determinar qué proporción del gasto se aplica a actividades de interés general y que parte de ella está vinculada con la obtención de los ingresos. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 96.

<sup>482</sup> Al respecto, véase MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 86; quien se ha mostrado crítico con la configuración de la norma por resultar innecesariamente confusa.

<sup>483</sup> Destacando tales circunstancias, así como elogiando la mayor flexibilidad otorgada por la LRFESFL en el cumplimiento de este requisito, respecto a la derogada LM, cuyo plazo otorgado era de tres años, véase, *verbigratia*, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 38.

LRFESFL que se limita, principalmente, a la esfera formal. De esta manera, creemos que el legislador presume que el destino a la realización de los fines de interés general de una gran parte de los recursos obtenidos por una ESL, conlleva una adecuada persecución de los mismos. Por lo tanto, el legislador, a la hora de configurar este requisito, se acerca a una postura instrumental o teleológica, ligando la efectiva persecución de los fines de interés general a la asignación de una parte importante de los recursos obtenidos. A mayor abundamiento, por si fuera poco, este límite, ya contemplado en la derogada LM, encuentra su razón de ser en la necesidad de evitar que las ESL se conviertan en un mecanismo jurídico para conservar o disponer de determinados patrimonios, gozando de un régimen fiscal muy favorable, pero sin reportar ningún beneficio para la colectividad<sup>484</sup>.

Con todo, a pesar de las virtudes enunciadas y la loable intención del legislador, este requisito puede suscitar algunas reservas, en la medida que, por ejemplo, impide el ahorro a largo plazo para acometer proyectos de mayor envergadura<sup>485</sup>. Así las cosas, en el supuesto que acabamos de plantear, si una EDSL necesita destinar un porcentaje elevado de sus rentas al ahorro para acometer en el futuro un proyecto de gran importancia y que contribuye a la realización del fin de interés general deportivo, este requisito no debería erigirse como una rémora. Por consiguiente, debería preverse alguna solución satisfactoria para impedir que estas situaciones excepcionales y justificadas puedan comprometer la tributación conforme al régimen fiscal especial que se establece en la LRFESFL. En puridad, cuando así se solicitara, podría involucrarse al protectorado para las fundaciones o a la AEAT para las entidades de base asociativa con la finalidad de que examinaran caso por caso las circunstancias peculiares de la entidad en cuestión, comprobando si el supuesto particular es razonable y no compromete ni la ausencia de ánimo de lucro ni la persecución efectiva de los fines de interés general.

---

<sup>484</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de las entidades deportivas" ... ob. cit., pág. 29-30; así como GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 63. Asimismo, PEDREIRA MENÉNDEZ sostuvo en su día que un requisito de esta índole permite que el patrimonio de la entidad no quede desfasado por el efecto de la inflación, dado que se va a poder disponer de una cantidad para actualizarlo. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pág. 66.

<sup>485</sup> Por su parte, a CUBILES SÁNCHEZ-POBRE le generan dudas los porcentajes establecidos en la norma porque dejan poco margen de maniobra o de discrecionalidad a las ESL para acometer diversos proyectos. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., págs. 2-3.

Desde luego, la introducción de una previsión normativa de tal calibre otorgaría mayor flexibilidad en el cumplimiento de este requisito e introduciría un elemento de justicia en el mismo que no colisionaría con el principio de igualdad en la imposición, puesto que la observación de las circunstancias individuales implica dispensar un tratamiento desigual a situaciones desiguales. Ahora bien, dicho esto, tampoco debemos olvidar que la hipotética reforma debería acometerse con suma cautela, ya que la actividad administrativa entraría de lleno, aun sin quererlo, en el terreno de la discrecionalidad<sup>486</sup>.

En conclusión, pensamos que las EDSL no deben tener excesivos problemas para cumplir este requisito, puesto que la normativa sustantiva por la que se rigen así lo impone en la mayoría de los casos<sup>487</sup>. En particular, según sanciona el artículo 27.1 LF, las fundaciones deportivas deben destinar, como mínimo, el porcentaje mencionado a la realización de los fines fundacionales. Igualmente ocurre con las federaciones deportivas españolas, pues el artículo 36.2 a) y c) LD sanciona que los beneficios obtenidos en la organización de competiciones y de otras actividades no deportivas han de ser destinados al desarrollo del objeto social. En relación con las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico, federaciones internacionales y asociaciones de estas entidades, como las confederaciones deportivas, deberá atenderse a lo dispuesto en la normativa por la que se rigen estas entidades, aunque, como dice CARBAJO PÉREZ, tampoco deberían existir problemas para que cumplan este requisito<sup>488</sup>. Finalmente, en lo que respecta al resto de asociaciones deportivas, si se atiende a lo dispuesto en el artículo 13.2 LODA, parece que el cumplimiento de este requisito tampoco plantea dificultades para estas entidades.

*C) La prohibición de desarrollar explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad de las entidades deportivas sin fines lucrativos.*

El tercer requisito previsto en el artículo 3. 3º LRFESFL, demanda que las actividades realizadas por las EDSL no consistan en el desarrollo de explotaciones

---

<sup>486</sup> Señalando algunas soluciones a estas situaciones excepcionales, véase RUIZ GARIJO, M.: "Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 275-276.

<sup>487</sup> En este sentido se manifiesta CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 110.

<sup>488</sup> CARBAJO PÉREZ, R.: "Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 8.

económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria<sup>489</sup>. Una EDSL desarrolla una explotación o actividad económica, ya sea ajena o propia, si dicha actividad coincide con la definición positivada en el párrafo tercero del anterior artículo 3. 3º LRFESFL, la cual es, dicho sea de paso, prácticamente idéntica a la que encontramos en la LIS: “A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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.”<sup>490</sup>.

Como es fácilmente perceptible, la definición positivada se caracteriza por su amplitud y objetividad, de manera que, como ya hemos apuntado en el capítulo anterior, pueden considerarse actividades económicas la mayoría de las actividades realizadas por una EDSL<sup>491</sup>. Es más, sin perjuicio de que quepan de forma razonable interpretaciones más apropiadas al respecto, tal y como se deduce claramente de los caracteres imprimidos por el legislador a la definición en cuestión, la realización de actividades de interés general, dirigidas a colectividades genéricas de personas y llevadas a cabo bajo parámetros de solidaridad similares a los ofrecidos por el sector público, pueden ser consideradas actividades económicas, ya que son elementos que ni siquiera se tienen en cuenta en la definición que se configura en la norma.

Dicho esto, en la línea que venimos defendiendo, volvemos a recomendar una configuración más ajustada de definición correspondiente a la realización de actividades económicas con la finalidad de restringir su carácter expansivo en determinadas ocasiones, siempre y cuando fuera razonable. De hecho, así se realiza en el párrafo tercero del artículo 3. 3º LRFESFL, declarando que, a los efectos de este régimen fiscal especial, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye una

---

<sup>489</sup> Advertimos al lector de que, en este momento, únicamente vamos a abordar aquellos aspectos de la realización de actividades económicas por parte de las EDSL que permiten realizar una exégesis adecuada del requisito previsto en el artículo 3.3 LRFESFL. Para todo lo demás, nos remitimos a la parte de este trabajo en el que ha sido abordada al detalle esta cuestión.

<sup>490</sup> Configurando de manera equivalente la definición de actividad económica en otras leyes tributarias, pueden verse el artículo 27.1 LIRPF, el artículo 5. dos LIVA, y el artículo 79 TRLHL. Por su parte, señalando la estabilidad de la definición, véase DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 28.

<sup>491</sup> Destacando la amplitud de la definición otorgada a la realización de actividades económicas, *vide*, por ejemplo, MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 38.

explotación económica, pese a que dicha actividad, si bien en principio se trata de una fuente de rentas pasivas, puede llegar a encajar perfectamente con la definición de actividad económica positivada en el caso de grandes patrimonios inmobiliarios que requieran de una organización de medios. A nuestro juicio, con la excepción establecida, el legislador pretende otorgar un incentivo claro, el cual se refleja, no solamente en la exención de los rendimientos que provienen de tales arrendamientos, tal y como se aprecia del artículo 6. 2º LRFESFL, sino también en la voluntad de oxigenar a las ESL, especialmente a aquellas que mayor patrimonio inmobiliario tienen, porque evita que la obtención de rendimientos derivados del arrendamiento del patrimonio inmobiliario compute a los efectos de este requisito. Por consiguiente, considerando que dicha excepción va dirigida fundamentalmente a las ESL que mayor patrimonio inmobiliario tienen, la previsión del legislador se perfila como un espaldarazo hacia estas actividades, ya que su desarrollo jamás podrá condicionar su tributación con arreglo a este régimen fiscal.

Por otra parte, para señalar cuándo una actividad puede considerarse ajena al objeto o la finalidad estatutaria, reiteramos que la identificación de las actividades propias que realizan las EDSL se debe producir caso por caso, siendo clave para ello la descripción que se hace del objeto social o la finalidad específica en los estatutos de la EDSL. Así pues, dicha descripción debe ser de índole deportiva en nuestro caso y tiene como límites aquellos que derivan de la legislación deportiva, así como de la normativa aplicable a las asociaciones y fundaciones. Sin embargo, pese a la relativa facilidad con la que parece descifrarse la realización de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de una EDSL, verdaderamente, deben tenerse en cuenta otros elementos que pivotan a su alrededor. En este sentido, creemos que no es suficiente que una actividad figure en los estatutos de manera expresa, sino que, además, debe existir una conexión lógica entre las actividades materialmente realizadas y el objeto social o la finalidad específica de la entidad<sup>492</sup>. Evidentemente, las actividades ajenas al objeto o finalidad estatutaria son aquellas que nada tienen que ver con el mismo, por ejemplo, la celebración de un concierto por una EDSL; pero también son extrañas aquellas que

---

<sup>492</sup> Al respecto, puede consultarse la Resolución de la DGT núm. V2600-13, de 5 de agosto de 2013, en la que parece sostenerse que no es suficiente la previsión de una actividad en los estatutos para amparar su ejercicio sin perder el derecho a tributar con arreglo al régimen fiscal especial, ya que una explotación económica será o no ajena a los fines fundacionales en función de su naturaleza.

solamente se conectan de un modo remoto, como podría ser el caso, verbigracia, de la venta de camisetas por parte de una federación deportiva o del COE<sup>493</sup>.

Con todo, una vez abordadas las dos cuestiones anteriores, es indispensable no olvidar que el legislador, consciente de la litigiosidad que suscitó la realización de explotaciones económicas por parte de las ESL, trata de zanjar la vetusta polémica en el segundo párrafo del artículo 3.3º LRFESFL, señalando que se entiende cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que, además, el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Como podemos observar, el legislador decide que el cumplimiento de este límite se verifica en función de dos parámetros que presentan idéntica importancia. En primer lugar, el relativo al porcentaje, que es de orden cuantitativo; y, en segundo lugar, el referente a la imposibilidad de que las explotaciones económicas no exentas vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia, que presenta un perfil cualitativo.

Respecto al primero de estos parámetros, en realidad, que el legislador establezca un determinado porcentaje máximo para el cumplimiento de este requisito confiere una cierta seguridad jurídica para verificar dicho cumplimiento, en la medida que, gracias al carácter objetivo de dicho porcentaje, los contribuyentes pueden saber con certeza en qué momento el desarrollo de actividades económicas puede comprometer su tributación con arreglo al régimen fiscal especial de la LRFESFL. Sin embargo, optar por tal criterio supone dar la espalda a aquellas situaciones singulares en las que las EDSL puedan superar mínimamente el umbral establecido a causa de alguna situación o evento deportivo excepcional. Por esta razón, quizá sería conveniente que se previeran determinadas reglas específicas relativas al porcentaje o a la imputación temporal de los ingresos y las rentas para estos casos. En definitiva, se trataría de

---

<sup>493</sup> Para un estudio más detallado sobre esta cuestión, nos remitimos al capítulo anterior del presente trabajo de investigación.

conferir cierta flexibilidad en el cumplimiento de este requisito, siempre y cuando concurrieran elementos de suficiente entidad como para justificar la relajación de las medidas que ha estimado el legislador como garantes de una imposición justa en el marco del régimen fiscal especial objeto de estudio. En tales casos, dichas excepciones no colisionarían con la finalidad pretendida por el legislador al establecer este requisito, sino que, más bien, tratarían de corregir las posibles disfuncionalidades que puede ocasionar la aplicación general de la norma en relación con situaciones particulares y accidentales que poco o nada perjudican a la persecución de fines de interés general, pero que, sin embargo, sí restringen todo incentivo fiscal en el IS, al menos, en lo que a ese periodo impositivo respecta<sup>494</sup>.

Con independencia de lo anterior, el porcentaje máximo estipulado por el legislador nos parece bastante razonable, puesto que creemos que deja un margen aceptable para que las EDSL realicen actividades económicas ajenas al objeto social o la finalidad específica. Además, si se tiene en cuenta la exención de rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas configurada en el artículo 7 LRFESFL, este porcentaje se configura de forma coherente en la norma porque, tanto las rentas procedentes de explotaciones económicas de carácter auxiliar o complementario a otras explotaciones económicas que realiza el objeto o finalidad específica como aquellas de escasa relevancia, resultan excluidas del cómputo del porcentaje en cuestión. Sin embargo, respecto de las primeras, no puede olvidarse que, para que tengan atribuida esa condición de accesorias a los efectos de la exención contemplada en los artículos 6 y 7 LRFESFL, el importe neto de la cifra de negocios obtenido del ejercicio correspondiente no puede superar el 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. Entonces, si se sobrepasa dicho límite, ¿también afecta al requisito recogido en el artículo 3.3 LRFESFL, debiendo incluir dichas rentas a efectos del cálculo del porcentaje? La Ley aclara esta cuestión, permitiendo que, en estos casos, con independencia de la exención o no, los ingresos provenientes de explotaciones económicas complementarias o auxiliares que se someten a gravamen por la superación del umbral establecido no se tengan en cuenta a estos efectos, pues no pueden

---

<sup>494</sup> Identificando la seguridad jurídica y la voluntad de flexibilizar el acceso al régimen fiscal objeto de estudio como circunstancias motivadoras de este requisito y su porcentaje, así como el “*efecto umbral*” que puede producir este último, véase MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 99.



considerarse como actividades ajenas al tender a la realización del objeto o finalidad específica.

Sin embargo, pese a lo anterior, PEDREIRA MENÉNDEZ ha criticado que la misma imposición de este límite cuantitativo dificulta el acceso de ciertas ESL al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, ya que, en numerosas ocasiones, los ingresos de estas entidades, con los que financian la realización del objeto o finalidad estatutaria, provienen de actividades económicas ajenas a dicho objeto o finalidad. Asimismo, este autor destaca que existen ingresos cuya procedencia es complicada de determinar, de manera que, por todas estas razones, defiende directamente la desaparición de este requisito, habida cuenta del previsto en el artículo 3.2º LRFESFL<sup>495</sup>.

En este sentido, el autor es coherente con su postura sobre la tributación de las ESL en el IS, basada en la articulación del régimen fiscal en función de los gastos realizados en las actividades de interés general propias, en lugar de atender a la procedencia de determinadas rentas para declararlas exentas. En definitiva, estima que lo verdaderamente importante es el destino de las rentas y no su procedencia<sup>496</sup>.

Por otra parte, en relación con el cómputo de este porcentaje, es indispensable no olvidar que existe una regla especial para ciertas EDSL<sup>497</sup>. Según el apartado primero de la disposición adicional decimosegunda de la LRFESFL, no computarán a los efectos

---

<sup>495</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El nuevo régimen fiscal del sector no lucrativo”, *Gaceta Fiscal*, nº 214, 2002, pág. 45; así como este mismo autor en: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 103. En un sentido similar, se pronuncia CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 3. Por otra parte, la doctrina se ha encargado de reproducir estas críticas. Véase, RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 276; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 28-29.

<sup>496</sup> Entre los diversos trabajos en los que defiende tal teoría, puede consultarse, entre otros muchos, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 134. También, por ejemplo, en: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 2-3 y 13. Esta teoría la secunda igualmente excelsa doctrina, como CORCUERA TORRES, A.: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., pág. 11; y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 4 y 9.

<sup>497</sup> BLÁZQUEZ LIDOY conceptúa esta regla singular como una excepción. Véase BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 183. Por su parte, LASARTE ÁLVAREZ *et alii* lo denominan criterio especial, aunque con idéntica significación. Vide LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 452.

del límite porcentual objeto de comentario los ingresos procedentes de los espectáculos deportivos obtenidos por las entidades deportivas detalladas en el apartado e) del artículo 2 LRFESFL, esto es, el COE, el CPE, las federaciones deportivas españolas y las federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores.

Para BLÁZQUEZ LIDOY, la configuración de este criterio particular obliga a concluir, por una parte, que los ingresos procedentes de espectáculos deportivos tributan<sup>498</sup>, pero también de manera implícita, por otra, que entre las finalidades de las entidades a las que resulta de aplicación esta regla especial no figura la organización de espectáculos deportivos, habida cuenta de que, en caso contrario, no sería necesaria para estas entidades la exclusión explícita de los ingresos procedentes de esta fuente. Ahora bien, si esto es así, continúa reflexionando el autor, esta situación presenta un beneficio difícilmente justificable frente a otras ESL que también pueden organizar espectáculos deportivos con el objetivo instrumental de recaudar fondos, como un partido contra la droga, pero siendo ajenos a su objeto o finalidad estatutaria<sup>499</sup>.

Desde luego, la posición del autor es clara y, a nuestro entender, se fortifica en torno a un argumento comparativo o analógico en el que puede plantearse, por ejemplo, lo siguiente: ¿por qué se aplica la regla especial a las entidades expresamente mencionadas y no a club deportivo que organiza un espectáculo de esta índole, si en ambos supuestos se trata de una explotación económica que no coincide con su objeto o finalidad estatutaria, por mucho que esté relacionada? Seguramente se deba a una mera cuestión de frecuencia e importancia en la realización de tales espectáculos.

Al igual que BLÁZQUEZ LIDOY, no acabamos de compartir la determinación adoptada por el legislador, aunque podemos imaginar las razones que la motivan. Ciertamente, creemos que la previsión de esta excepción se explica por la necesidad de dar solución a un problema que viene dado por el propio funcionamiento de estas

---

<sup>498</sup> De la misma opinión es PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 353.

<sup>499</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002...” ob. cit., pág. 194. Aceptando el parecer del anterior autor, véase DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 29-30. Por otra parte, haciéndose eco de esta reflexión, pero sin llegar a posicionarse abiertamente, *vide* CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte...” ob. cit., pág. 333.

entidades y que surge a raíz de la encomienda que tienen para vertebrar y desarrollar la actividad deportiva. En este sentido, no es descabellado pensar que la celebración de eventos deportivos por parte de estas entidades puede ser relativamente frecuente, amén de una fuente importante de ingresos. Por ello, habida cuenta de la ya mencionada mercantilización del deporte espectáculo, si no existiera el criterio singular que estamos analizando, la tributación favorable del COE, del CPE y de las federaciones deportivas referenciadas podría verse seriamente comprometida.

No obstante, aunque coincidamos en nuestra opinión con el anterior autor, ello tampoco significa que adoptemos la premisa mayor que utiliza para concluir que esta previsión especial empuja a reconocer que la organización de espectáculos deportivos no es una actividad propia de las entidades mencionadas. A nuestro modo de ver, el legislador, regulando esta especialidad, no está reconociendo implícitamente, ni tampoco dejando de reconocer, que la organización de espectáculos deportivos es una actividad ajena a las finalidades de estas entidades, pues ello es competencia de la legislación deportiva o sustantiva correspondiente. Simplemente, el legislador estatal, sabiendo que estas entidades corren un serio riesgo de no poder tributar con arreglo al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL a causa de la celebración y organización de espectáculos deportivos, trata de impedir que ello ocurra por una circunstancia más que previsible. Por lo tanto, únicamente, sin entrar a valorar si estas actividades contribuyen a la realización de su objeto o finalidad estatutaria, el legislador entiende que no es algo que, teniendo repercusión en el régimen tributario de estas entidades, deba dejarse al albur de otra normativa, en lo que a los exclusivos efectos fiscales concierne.

Por otra parte, una vez realizadas las anteriores matizaciones, es de vital importancia precisar qué ingresos pueden entenderse incluidos en el ámbito de aplicación de esta regla singular, puesto que, en función de la amplitud del sentido de la expresión, resultarán ajenos al cómputo del porcentaje referido en el artículo 3.3º LRFESFL un mayor o menor número de ingresos obtenidos por estas concretas EDSL. Además, si tenemos en cuenta que, por ejemplo, los ingresos derivados de la publicidad del evento o de la venta de productos pueden conllevar la superación del umbral máximo establecido para la percepción de ingresos derivados de la realización de explotaciones económicas ajenas, se confirma, más aún, la conveniencia de dicha

precisión<sup>500</sup>. Para nosotros, el criterio que se establece en la disposición adicional segunda de la LRFESFL hace referencia a los ingresos directamente obtenidos de la organización y celebración de espectáculos deportivos, tales como los procedentes de la venta de entradas, de la retransmisión del evento y/o de la publicidad. Por contra, los ingresos obtenidos indirectamente, como pueden ser aquellos derivados de la venta de material o la restauración, no quedan excluidos del cómputo del 40 por 100; o, dicho con otras palabras, no quedan amparados por el criterio especial previsto<sup>501</sup>.

En relación con el segundo de los parámetros a los que hemos hecho referencia, pensamos que la exigencia que no se vulneren las normas reguladoras de la competencia presenta aristas aún más vidriosas, habida cuenta de las fricciones que surgen entre el principio de neutralidad y este régimen fiscal especial, cuyo carácter incentivador y motivaciones extrafiscales no deberían ponerse en duda. Ciertamente, como hemos analizado en el capítulo segundo de este estudio, el legislador trata de preservar la neutralidad impositiva en el IS, siempre que no existan razones para relativizarla. Así, el principio de neutralidad se afianza en la preocupación del legislador por evitar que los incentivos fiscales perturben la libre competencia injustificadamente. Ciertamente, en una sociedad donde la mayoría de actividades que pueden realizarse están mercantilizadas, las ESL pueden desarrollar sus actividades propias o ajenas en concurrencia con entidades puramente mercantiles, siempre que la normativa sustantiva no establezca lo contrario. De esta manera, para otorgar un tratamiento fiscal más favorable a las ESL tiene que haber una razón de peso, puesto que, de lo contrario, estaríamos aceptando tratamientos fiscales dispares y, posiblemente, discriminatorios. Si las actividades desarrolladas son en cumplimiento del fin de interés general al que sirven, parece que existe un basamento extrafiscal para establecer un régimen fiscal favorable. En sentido contrario, esto es, si las actividades desarrolladas son ajenas al fin de interés general que persiguen, *prima facie*, no parece que exista una base legal para favorecerlas tributariamente.

---

<sup>500</sup> Formulándose esta pregunta y criticando que el legislador no haya detallado más los ingresos que pueden entenderse incluidos en esta regla especial, *vid.* LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 452-453.

<sup>501</sup> De igual manera lo entiende BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 194.

Así las cosas, el legislador es consciente de que no pueden demarcarse unas fronteras absolutas entre unas actividades y otras, sino que la simbiosis existente entre ambas, hoy en día, complica profundamente el funcionamiento de las ESL. Por supuesto, las ESL deben realizar actividades tendentes a la consecución de su objeto o finalidad estatutaria, pues es la razón que justifica su propia existencia. Pero, que deban realizar estas actividades, tampoco les impide automáticamente la realización de actividades económicas ajenas al fin de interés general al que sirven. Es más, la normativa sustantiva, como, por ejemplo, el artículo 36.2 c) LD para las federaciones deportivas españolas, ampara su ejercicio y son actividades que les reportan importantes beneficios por la venta o distribución de material deportivo, amén de otras actividades como la formación o el asesoramiento<sup>502</sup>. De esta manera, es totalmente lógico que reciban un trato fiscal más beneficioso por las actividades propias, si representan realmente una realización de fines que se consideran de interés general a la luz de las exigencias sociales. Cuestión distinta es la realización de actividades económicas ajenas porque, a pesar de que pueden realizarlas, tal y como acabamos de afirmar, lo cierto es que su desarrollo no debería ser superior a la realización de actividades propias. Por este motivo, se establece el umbral del 40 por 100, pero también por ello se exige que estas actividades no vulneren las normas reguladoras de la competencia, pues no sería admisible que estas ESL pudieran acceder a un régimen fiscal incentivador cuando están lesionando la competencia por las actividades económicas ajenas desarrolladas.

En resumidas cuentas, no existe ninguna justificación para aceptar que las EDSL puedan lesionar la libre competencia que protege el ordenamiento jurídico en el ejercicio de actividades económicas ajenas a su objeto y, menos aún, que dicha realización no influya en su acceso al régimen fiscal más beneficioso, pues, lo contrario, supondría la connivencia del legislador en dicha lesión del ordenamiento jurídico.

Pero, ¿cuándo puede afirmarse que la realización de estas actividades puede vulnerar las normas reguladoras de la competencia? Como ha señalado CORCUERA TORRES, es necesario acudir a dichas normas para ello, debiendo acogerse diversos

---

<sup>502</sup> En tal sentido se manifiesta CORCUERA TORRES, A.: "Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 332; así como en: Entidades deportivas sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 110. De la misma forma se pronuncia, en relación con las federaciones deportivas, CARBAJO PÉREZ, R.: "Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 9.

criterios en función de cada caso particular, tales como atender al sector económico específico, a los precios que se cobran en éste, así como a cualquier otro índice económico que permita concretar dicha competencia desleal. No obstante, el autor apunta que, si se observan las conductas ilícitas, se aprecia que es complicado extrapolarlas a las EDSL, ya que son contrarias e incompatibles con su propia naturaleza, objeto, actividades y fines<sup>503</sup>. En puridad, el autor está en lo cierto, pero que las conductas puedan ser contrarias a su propia naturaleza, objeto, actividades y fines no significa que no puedan realizarlas transgrediendo aquellas limitaciones que impone la legislación. Por tanto, si bien no se trata de conductas fácilmente trasladables al modelo de funcionamiento de las EDSL, es posible que, con absoluto desprecio a sus características intrínsecas, se cometan estos actos. En consecuencia, su ilicitud no solamente podría ser contrarrestada desde el punto de vista del Derecho de la competencia, sino que también acarrearía la inaplicación de los incentivos fiscales contenidos en la LRFESFL.

Finalmente, conviene señalar que, aunque los ingresos procedentes de una explotación económica estén gravados, ello no quiere decir que necesariamente provengan de una explotación económica ajena al objeto o fin propio, sino que, simplemente, puede ser que dicha explotación no se encuentre expresamente detallada en el listado de explotaciones económicas exentas que contiene el artículo 7 LRFESFL, cuya configuración, como veremos, es cerrada<sup>504</sup>. En tales supuestos, obviamente, la renta obtenida estará sometida a gravamen, pero no se tendrá en cuenta a los efectos del cómputo del requisito que estamos analizando.

---

<sup>503</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 110-112. Al respecto, especialmente clarividente resulta la reflexión de HERRERA MOLINA, quien sostuvo, en relación con la venta a pérdida (art. 17 LCD), que a nadie se le ocurriría pensar que la fundación en cuestión, refiriéndose a una fundación cualquiera, estuviese haciendo competencia desleal a ninguna empresa mercantil por prestar servicios a un precio inferior al del coste. Vid. HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2000, págs. 82-83.

<sup>504</sup> En este sentido, véase CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 6; así como DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 27-28. También la doctrina administrativa ha indicado tal interpretación. Vid., *verbigratia*, la Resolución de la DGT núm. V0353-09, de 23 de febrero de 2009, en relación con la organización y celebración de un torneo de fútbol.

*D) Los destinatarios principales de las actividades realizadas por las entidades deportivas sin fines lucrativos.*

El artículo 3. 4º LRFESFL exige, como regla general, que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, puedan ser los destinatarios principales de las actividades que realicen las EDSL o beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios<sup>505</sup>. Realmente, este requisito se perfila como una medida que trata de evitar la constitución artificial de este tipo de entidades con la finalidad real de beneficiar a sus miembros, fundadores, asociados y otras personas cercanas, creando así una suerte de circuito interno de consumo. En definitiva, la razón de ser de esta limitación se asienta en la necesidad de eludir conductas fraudulentas que puedan pervertir la ausencia de ánimo de lucro y, en última instancia, la realización de los fines de interés general, mediante la garantía que las actividades desarrolladas se dirigen, en principio, a colectividades genéricas de personas<sup>506</sup>.

Sin embargo, la restricción enunciada no es absoluta, puesto que se prevén ciertas excepciones al cumplimiento de este requisito. En lo que respecta a las EDSL, en el párrafo segundo del artículo 3. 4º LRFESFL se declara que la limitación anteriormente mencionada no resulta de aplicación a unas concretas actividades, entre las que se encuentran las de índole deportiva a las que se refiere el artículo 20. Uno.13º LIVA. En este artículo se declaran actividades exentas a efectos del IVA, excluyendo expresamente a los espectáculos deportivos por razones obvias, los servicios prestados a personas físicas que practiquen deporte o 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 entidades de derecho público, federaciones deportivas, COE, CPE y entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

---

<sup>505</sup> Cabe advertir, como ya en su día lo hizo RUIZ GARIJO, que el tenor literal impone que estos sujetos no sean los destinatarios principales, *ergo* quiere decir que la prohibición no se aplicará cuando los sujetos citados sean únicamente destinatarios secundarios o en concurrencia con otros. RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos...ob. cit., págs. 10-11.

<sup>506</sup> Al respecto, *vid.*, por ejemplo, RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 277.

De la lectura del artículo 3. 4º LRFESFL se percibe claramente que el legislador se apoya por completo de la configuración del artículo 20. Uno.13º LIVA para la acotación de este supuesto especial, en cuanto que su remisión es total. Dicho de otro modo, como señaló BLÁZQUEZ LIDOY, el legislador no hace más que hacer suyo el contenido del articulado de la LIVA<sup>507</sup>.

Ahora bien, dicha situación comporta unas consecuencias que tienen una enorme relevancia. En concreto, se evidencia que, lógicamente, la excepción recogida en el segundo párrafo del artículo 3. 4º LRFESFL no opera para prestaciones distintas a las contempladas en el artículo 20. Uno.13º LIVA. De esta manera, si una asociación deportiva presta servicios que no consistan en la práctica del deporte por personas físicas, entendemos que no lo podrá hacer ni a los representantes estatutarios ni a familiares ni a asociados, habida cuenta de que la limitación general prescrita en el artículo 3.4 LRFESFL opera con todo su vigor.

Sin embargo, la cuestión no puede reducirse a tan sencilla situación, puesto que, en realidad, no presenta esa dualidad tan acentuada. De hecho, muchas de las prestaciones deportivas que resultarían amparadas a primera vista por la excepción, vienen acompañadas también de servicios que no son propiamente deportivos. Por lo tanto, es indispensable plantearse qué sucede cuando las cuotas cobradas a los asociados no solamente dan derecho a usar las instalaciones deportivas, sino también a usar la sauna, el masaje, el servicio médico, las taquillas, etc.<sup>508</sup>. Para nosotros, en tales casos, se plantea una encrucijada, puesto que, siendo lo más justo discriminar la parte de la cuota que corresponde a las prestaciones deportivas amparadas por la excepción, de aquella parte de esas cuotas que resultan imputables a prestaciones de servicios o entregas de bienes no cubiertas por la misma, ello equivaldría a concluir, por fuerza, que estas EDSL incumplen el requisito impuesto en el artículo 3. 4º LRFESFL, junto con las

---

<sup>507</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 181-182. En un sentido similar se manifiesta DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 33.

<sup>508</sup> Esta problemática ya fue apuntada en su día por BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 182. Reproduciéndola, véase LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., págs. 451-452; CORCUERA TORRES: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 336; y este mismo autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., pág. 115.



consecuencias que esta situación acarrearía. No obstante, a nuestro juicio, dicha interpretación debería atemperarse, permitiendo entender cumplido el requisito objeto de análisis en aquellos casos donde la prestación de servicios no deportivos fuera accesoria, no principal o, incluso, instrumental.

Pero, las excepciones al cumplimiento de este requisito que resultan de aplicación a las EDSL no terminan aquí, en la medida que, siguiendo lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 3. 4º LRFSFL, queda claro que, por ministerio de la ley, también resultan exoneradas del cumplimiento de este requisito las entidades a las que se refiere el artículo 2 e) LRFESFL, esto es, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico no integradas en las anteriores, el COE y el CPE.

Llegados a este punto, es inevitable ahondar en la intención del legislador, preguntándonos el porqué de estas dispensas. Si, como hemos afirmado, el requisito que se configura en el artículo 3.4 LRFESFL se explica por el menester de evitar conductas que perviertan el interés general, ¿cuál es la lógica en la que se apoya el legislador para anular la regla que la garantiza en ciertos supuestos?

Sobre la primera, BLÁZQUEZ LIDOY, quien considera prioritario formularse la anterior pregunta, se aventura a afirmar que, quizás, el fundamento de esta excepción se encuentre en que no existan posibilidades de fraude en las prestaciones de carácter deportivo, aunque apunta seguidamente que este mismo razonamiento podría extrapolarse a otras muchas actividades y, sin embargo, no se ha hecho<sup>509</sup>. Por su parte, CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES sí parece que encuentran un firme asidero para estas singularidades, en la medida en que, cuando ni siquiera se preveían en la derogada LM, ya denunciaron que la exigencia de este requisito de manera incondicional sería muy perjudicial y discriminatoria para aquellos clubes declarados de utilidad pública<sup>510</sup>. Concretamente, basaron su crítica en el funcionamiento del deporte,

---

<sup>509</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 182. Reproduciendo la postura del anterior autor, véase DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 33.

<sup>510</sup> Inicialmente, esta excepción no se preveía en el derogado artículo 42.3 LM, de manera que, por esta razón, las EDSL quedaban descartadas en la práctica para poder aplicar el régimen fiscal favorable previsto para las ESL. No obstante, esta situación fue corregida mediante la disposición adicional

pues sostuvieron que, al tener entre los destinatarios de sus actividades normalmente a sus asociados, la exigencia de este requisito suponía un desconocimiento manifiesto de la realidad del deporte por parte del legislador<sup>511</sup>.

En lo relativo a la segunda dispensa, creemos que se explica, tal y como ha advertido CARRETERO LESTÓN, porque, de no existir, las federaciones deportivas, por ejemplo, no podrían acogerse a este régimen fiscal beneficioso, habida cuenta de que, si se atiende a lo dispuesto en el artículo 30.1 LD, se comprende con relativa sencillez que los destinatarios de las actividades federativas son sus propios miembros, es decir, los clubes deportivos, los deportistas, los técnicos y los árbitros<sup>512</sup>.

*E) La gratuidad en el desempeño de las funciones de los órganos rectores.*

En quinto lugar, el artículo 3.5 LRFESFL impone a las ESL, en términos generales, la gratuidad en el desempeño de los cargos de patrono, representante estatutario, miembro del órgano de gobierno, así como de administrador en una sociedad mercantil cuando represente a la ESL<sup>513</sup>. No obstante, en este último caso, si las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegran a la ESL que representen, se entenderá cumplido este requisito y la retribución percibida por el administrador estará exenta del IRPF, no existiendo, en coherencia, obligación de practicar retención a cuenta de este Impuesto. En suma, en relación con este último supuesto, para que opere la limitación general expuesta, la LRFESFL atiende a la

---

veintitresava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, instaurando, por primera vez, una excepción al cumplimiento de este requisito, pero que, sin embargo, no se configuraba como en la actualidad, ya que, a pesar de que se eximía de cumplir este requisito a determinadas EDSL, como el COE y las federaciones deportivas españolas y las territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, se mantenía para los clubes declarados de utilidad pública. Finalmente, esta realidad fue enmendada por el legislador, modificándose otra vez el artículo 42.3 LM y quedando tal cual está en la actualidad, es decir, remitiendo a la LIVA.

<sup>511</sup> CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit. pág. 88; así como este último autor en: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., págs. 334-335; y en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 113-115.

<sup>512</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 6-7. De esta misma opinión es CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 9.

<sup>513</sup> Comentando la aplicación de este requisito a las EDSL, *vide*, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 33-34.

percepción efectiva y real de la retribución por parte del administrador que representa a la ESL, independientemente del grado de participación o de la cuantía percibida.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que todos los sujetos mencionados anteriormente tienen derecho a ser reembolsados por los gastos que el desempeño de su función les haya ocasionado, siempre y cuando se encuentren debidamente justificados, y sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Esta previsión normativa es, a todas luces, lógica, puesto que el reembolso de dichos gastos se produce con una finalidad resarcitoria y no retributiva, máxime si se tiene presente que la suma de dicho reembolso no puede superar las cuantías reguladas en la normativa del IRPF para las dietas exceptuadas de gravamen<sup>514</sup>. En otras palabras, el ánimo compensatorio no afecta para nada a la ausencia de ánimo de lucro de la entidad ni implica un reparto de beneficios o excedentes. No obstante, PEDREIRA MENÉNDEZ se ha mostrado crítico con el importe estipulado para las compensaciones, ya que entiende que es insuficiente porque, no solo se debería retribuir con base en los conceptos previstos, sino que también debería tenerse en cuenta que los sujetos que forman parte de estos órganos tienen, en numerosas ocasiones, múltiples e importantes ocupaciones, de modo que su dedicación a estas tareas puede suponer unos gastos mucho más elevados que los previstos en la normativa sobre el IRPF<sup>515</sup>. En nuestra opinión, el autor tiene razón, pero ello tampoco significa que deba compensarse una suerte de lucro cesante, aunque podamos asumir que existe en determinadas ocasiones. Quizás, para evitar que los sujetos mencionados declinen dichas ocupaciones por motivos económicos, podrían valorarse ciertas circunstancias para incrementar el importe de la compensación, pero, por descontado, es una cuestión que requiere un debate sosegado y, sobre todo, una cautela especial que garantice que la finalidad resarcitoria no se torna en una indeseada retribución.

Asimismo, de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 3.5 LRFESFL, los cargos enumerados con anterioridad, no solo pueden ser resarcidos en los gastos en los

---

<sup>514</sup> Señalando la finalidad resarcitoria y no retributiva del reembolso de los gastos ocasionados, véase RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos...ob. cit., págs. 15.

<sup>515</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 113-114.

que incurran por el ejercicio de sus funciones, sino que también pueden percibir de las EDSL retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los realizados en el marco de una relación de carácter laboral, siempre que sean distintos a los inherentes en el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación y, además, se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad<sup>516</sup>. Ahora bien, independiente de lo anterior, en la norma se recuerda que tales personas no pueden participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta<sup>517</sup>.

Claramente, este requisito encuentra su *ratio legis* en evitar que el patrimonio de las ESL pase a manos de los sujetos que detalla el artículo 3.5 LRFESFL por la vía de la retribución, en tanto en cuanto, entonces, podría existir un ánimo de lucro indirecto<sup>518</sup>. Por consiguiente, esta restricción, salvando las excepciones existentes, solamente opera para los cargos expresamente mencionados y no para el resto de miembros que ejerzan actividades ejecutivas y que coadyuvan en gran medida a desempeñar la labor de los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno<sup>519</sup>.

A mayor abundamiento, se contempla una restricción a este requisito que afecta de lleno a las EDSL. Como se establece en el párrafo segundo del artículo 3.5 LRFESFL, la regla general de la gratuidad de los órganos rectores no se aplica a las entidades a las que se refiere el artículo 2 e) LRFESFL, esto es, las federaciones

---

<sup>516</sup> Estas situaciones venían tolerándose antes, incluso, de la aprobación de la LRFESFL por parte de la Administración tributaria. *Vide* las Resoluciones de la DGT núm. 0219-00, de 15 de febrero de 2004; y núm. 0220-00, de esta misma fecha. No obstante, a RUIZ GARIJO esta posibilidad le genera serias dudas. RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos...ob. cit., pág. 16.

<sup>517</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ se muestra crítico en esta cuestión, pues entiende que la prohibición de retribución por objetivos que se infiere del tenor literal obedece a una visión trasnochada del trabajo de los órganos directivos de estas entidades. *Ibid.*, págs. 116-117.

<sup>518</sup> La doctrina se ha mostrado unívoca en este sentido. *Vid.*, entre otros, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 183; CORCUERA TORRES, A.: “*Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte...* ob. cit., págs. 334-335; este mismo autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 116; y MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 114; quien sostiene, además, que la norma tributaria no exige nada que no impongan previamente las normas reguladoras de las ESL.

<sup>519</sup> De esta manera se ha pronunciado RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 278. También esta misma autora en: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos...ob. cit., págs. 10.

deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, el COE y el CPE; así como a aquellas asociaciones que, de acuerdo con la LODA, hayan sido declaradas de utilidad pública, siempre que su régimen específico prevea la posibilidad de retribuir dichos cargos u órganos<sup>520</sup>. Al respecto, el artículo 32.1 c) LODA permite a los miembros de los órganos de representación la percepción de retribuciones, siempre que no sean a cargo de subvenciones o fondos públicos.

A nuestro juicio, esta excepción a la gratuidad de ciertos cargos se ha establecido para evitar colisiones entre la normativa sustantiva de estas entidades y la fiscal, en la medida que, por ejemplo, el cargo de presidente de una federación deportiva estatal puede ser remunerado, siempre y cuando el acuerdo y la cuantía de la remuneración sean aprobados por la mitad más uno de los miembros presentes en la asamblea general y dicha remuneración bruta no sea satisfecha con cargo a las subvenciones públicas que recibe la Federación (art. 17.5 RD 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas)<sup>521</sup>.

En resumen, la regla general de gratuidad de ciertos cargos resultará de aplicación a las fundaciones deportivas, así como a determinadas asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.

*F) El destino del patrimonio en caso de disolución de la entidad deportiva sin fines lucrativos.*

El artículo 3. 6º LRFESFL, limita el destino posible del patrimonio de las EDSL en caso de disolución, ya que debe asignarse en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo *ex* artículo 16 LRFESFL o a entidades

---

<sup>520</sup> LASARTE ÁLVAREZ *et alii*, opinan que el ámbito subjetivo de esta excepción a la regla general que delimita el artículo 3.5 LRFESFL es más limitado que aquél estipulado para la regla especial aplicable a las EDSL en el marco del requisito previsto en el artículo 3.4 LRFESFL. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 452.

<sup>521</sup> En términos similares se ha expresado CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 7. Por su parte, RUIZ GARIJO se pregunta si la excepción en cuestión se debe a la existencia de una fuerte competitividad. RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 279.

públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general<sup>522</sup>. Para garantizar que así ocurra, la norma fiscal impone que esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, lo que confirma la doble faceta de este requisito y la preocupación especial del legislador por asegurar que el patrimonio de las EDSL no se desafecte de la realización de los fines de interés general.

De esta manera, si una EDSL no prevé expresamente en su negocio fundacional o en sus estatutos que, en el supuesto de disolución, la totalidad de su patrimonio se destinará a alguna de las entidades mencionadas anteriormente, no podrá acogerse al régimen tributario favorable de la LRFESFL, en la medida que, tanto el destino efectivo en caso de disolución como su previsión expresa en el negocio fundacional o en los estatutos, constituyen las dos caras, ambas igualmente importantes, de una misma medalla. De hecho, tal y como advirtió CARBAJO PÉREZ, la aparición de este requisito obligó a las federaciones deportivas españolas a adaptar sus estatutos para poder acogerse a la LRFESFL, habida cuenta de que el artículo 37 LD, de una manera más genérica y ambigua, dispone que, en el supuesto de disolución de una federación deportiva española, su patrimonio neto, si lo hubiera, se debe aplicar a la realización de actividades deportivas análogas, determinándose por el CSD su destino concreto<sup>523</sup>. En resumen, las federaciones deportivas españolas tuvieron que cambiar sus estatutos por una mera, pero relevante, cuestión fiscal, pues las prescripciones normativas de su legislación sustantiva no eran suficientes para colmar las exigencias de la LRFESFL.

Pero, las cautelas que adopta el legislador para impedir cualquier reversibilidad del patrimonio no terminan con lo anterior, en tanto en cuanto, tal y como se zanja en el

---

<sup>522</sup> No obstante, se prevé una excepción, puesto que, en virtud de la disposición adicional decimoprimeras de la LRFESFL, las EDSL pueden destinar el patrimonio resultante de su disolución a la obra social de las cajas de ahorro también, siempre que así esté expresamente contemplado en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

<sup>523</sup> CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 10. Como ejemplo de esta situación, véase la Resolución de la DGT núm. 2010-04, de 25 de noviembre de 2004. En esta Consulta se afirmó que, si las federaciones deportivas canarias consultantes querían tributar con arreglo al régimen fiscal privilegiado de la LRFESFL, debían cambiar sus estatutos porque, por una parte, empleaban una expresión demasiado genérica y ambigua al establecer como destinatario del patrimonio a la “colectividad” en caso de disolución. Además, por otra parte, la remisión efectuada a la legislación deportiva vigente en los estatutos no cumplía tampoco con la condición que exige el artículo 3. 6º LRFESFL, pues no designa expresamente el destino final del patrimonio.

segundo párrafo del artículo 3. 6º LRFESFL, no pueden tener la condición de ESL, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que dicha reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo *ex* artículos 16 a 25 LRFESFL, ambos inclusive.

Con todo, a pesar de las precauciones tomadas por la norma, CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS señalaron la existencia de una pequeña vía para la reversibilidad del patrimonio, lo que atemperaría, como mínimo, el rigor del mandato de la norma. En particular, sostienen que la constitución de un derecho de usufructo en favor de una determinada ESL no tiene, en puridad, la condición de irrevocable que exige el artículo 17 LRFESFL para los donativos, donaciones y aportaciones, porque, extinguido el usufructo, los bienes, derechos o valores vuelven al ámbito dominical del donante o aportante o de sus herederos<sup>524</sup>. A nuestro modo de ver, estos casos se encuentran en el marco de las legítimas fronteras del supuesto de hecho de la norma y no se genera la citada reversibilidad, pues aquello que forma parte del patrimonio de la EDSL no son los bienes o derechos en sí, sino el derecho real de usufructo configurado sobre los mismos, esto es, el uso y disfrute de bienes o derechos ajenos (art. 467 CC). A mayor abundamiento, tal y como prescribe el artículo 513 CC, el derecho de usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, de manera que, si la EDSL se extingue, dicho derecho también. En definitiva, técnicamente, no puede darse la reversibilidad normativamente proscrita, ya que ni siquiera existiría tal derecho en el momento del traspaso del patrimonio existente. Dicho de otro modo, no existe antinomia alguna entre los artículos 3.6 y 17.1 c) LRFESFL, en la medida que, cuando se disuelve la EDSL, no se revierte ningún patrimonio propio de la EDSL, sino que, simplemente, el derecho real de usufructo que tiene a su favor se extingue con los efectos que ello conlleva.

*G) La inscripción en el registro que corresponda.*

Atendiendo al artículo 3. 7º LRFESFL, las EDSL, si quieren tributar con arreglo al régimen fiscal favorable, deben estar inscritas en el registro correspondiente,

---

<sup>524</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., págs. 41-42. Reproduciendo el argumento de los anteriores autores, *vid.* DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 35-36.

destacando en nuestro caso, principalmente, el Registro de Asociaciones Deportivas del CSD<sup>525</sup>. Esta obligación se exige también en virtud de la normativa sustantiva de las EDSL, por ejemplo, para los clubes deportivos, en el artículo 15 LD<sup>526</sup>. En suma, puede sostenerse que este requisito es de naturaleza puramente formal.

*H) El cumplimiento de los deberes contables.*

En octavo lugar, tal y como dispone el artículo 3. 8º LRFESFL, el cumplimiento de los deberes contables previstos en las normas por las que se rigen las EDSL o, en su defecto, en el CCo y sus disposiciones complementarias, es *conditio sine qua non* para que estas entidades puedan tributar con arreglo al régimen fiscal incentivador. De esta manera, este requisito de índole eminentemente formal, trata de asegurar que las ESL cumplen las obligaciones contables que les corresponden.

Según el artículo 11 LRFESFL, las EDSL que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas en el IS tienen los deberes contables previstos en las normas reguladoras de dicho Impuesto. No obstante, en todo caso, la contabilidad de estas entidades se debe llevar de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Como podemos observar, el artículo 11 LRFESFL realiza una remisión a la LIS, concretamente, a su artículo 120.1, el cual dispone lo siguiente: “*Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen*”<sup>527</sup>. Por lo tanto, el régimen contable vigente de las EDSL que tributan con arreglo a este régimen fiscal se encuentra, principalmente, en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el

---

<sup>525</sup> Para mayor detalle sobre el registro de las entidades asociativas, debe observarse lo estipulado en el Real Decreto 949/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que existen Registros de entidades deportivas en las distintas CCAA.

<sup>526</sup> En este sentido se pronuncian CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 7; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 118; y este mismo autor en: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit. pág. 338.

<sup>527</sup> En este mismo sentido, pero en relación con el derogado TRLIS, se ha pronunciado CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 118.



que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos; en la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos; y, respecto a las federaciones deportivas, también debe tomarse en consideración la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones deportivas<sup>528</sup>.

Con todo, cabe destacar que, atendiendo al artículo 8 Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, es posible que las EDSL apliquen, en los términos detallados en dicho artículo, ciertos criterios específicos, siempre y cuando hubieran optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES y cumplan, al menos, dos de estas condiciones: *“a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.”*

No obstante, las EDSL perderán la facultad de aplicar los referidos criterios si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias anteriormente mencionadas. Por otra parte, en el ejercicio económico de su constitución o transformación, las EDSL podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el artículo 8 del Real Decreto citado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

#### *I) La rendición de cuentas.*

---

<sup>528</sup> DELGADO GARCÍA ha definido este conglomerado de normas contables como un marco operativo contable único que contiene todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones realizadas, incluidas las de carácter mercantil. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas... ob. cit., págs. 36-37.

Para tributar con arreglo al régimen fiscal favorable, el artículo 3. 9º LRFESFL exige a las EDSL que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas establecidas en su legislación específica. En el ámbito deportivo, las entidades deportivas estatales declaradas de utilidad pública han de rendir cuentas antes del uno de julio cada año al CSD. Por su parte, las federaciones deportivas autonómicas deberán llevar a cabo la rendición de cuentas ante el órgano público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el registro deportivo correspondiente, es decir, la Administración deportiva autonómica correspondiente. Más problemas trae consigo la rendición de cuentas del COE y del CPE. En puridad, estas entidades deportivas deben quedar excluidas del cumplimiento de este requisito de manera forzosa y lógica, puesto que, dada su naturaleza y su configuración, no hay órgano público que haya verificado su constitución ni tampoco que hubiese autorizado su inscripción en registro alguno<sup>529</sup>. Por el contrario, si no existe ninguna previsión legal específica, el resto de EDSL que pretendan tributar conforme al régimen fiscal especial deberán rendir cuentas, con carácter previo al transcurso de seis meses desde el cierre de su ejercicio, ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

*J) La elaboración de la memoria económica.*

El último de los requisitos que impone la LRFESFL en su artículo 3. 10º exige que las EDSL elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y los gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles<sup>530</sup>. Ahora bien, para cumplir este requisito, si las EDSL que tributan conforme a este régimen fiscal especial también están obligadas a la elaboración anual de una memoria en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación, será suficiente la inclusión de la información que detallamos a continuación en dicha memoria (art. 3.3 RESFL).

---

<sup>529</sup> Señalando tal situación, *vide* CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 119; así como este mismo autor en.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte...” ob. cit., pág. 339.

<sup>530</sup> La información de este último caso, como pone de relieve RUIZ GARIJO, permite conocer el grado de vinculación de la EDSL con las mercantiles en las que participe. RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo...” ob. cit., pág. 280.

En cuanto al contenido de la memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse, el artículo 3.10 LRFESFL nos indica que se determinan reglamentariamente. En particular, el artículo 3.1 RESFL estipula que la memoria económica debe contener la siguiente información:

*“a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.*

*b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.*

*c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.*

*d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.*

*e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.*

*f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.*

g) *Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.*

h) *Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.*

i) *Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.”.*

En cuanto al lugar en el que debe presentarse dicha memoria, de acuerdo con el artículo 3.2 RESFL, deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

No obstante, existe una excepción a la obligación de presentar la memoria económica. En concreto, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 3 RESFL, las EDSL cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros, siempre que, además, no participen en sociedades mercantiles, quedan liberadas de presentar la memoria económica, sin perjuicio de la obligación que tienen de elaborarla<sup>531</sup>.

*K) El ejercicio de la opción fiscal correspondiente.*

El artículo 3 LRFESFL no prevé más requisitos para que las EDSL puedan tributar conforme al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL<sup>532</sup>. Sin embargo,

---

<sup>531</sup> Especialmente críticos con el precepto reglamentario citado se mostraron CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS, puesto que entendían que existía un exceso respecto a la habilitación legal conferida, amén de una falta de racionalidad de cierta información exigida, pues ésta podía obtenerse por otros conductos. Vid. CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., págs. 47-49.

<sup>532</sup> No obstante, aunque no es una exigencia de la LRFESFL, como medida *ad cautelam*, FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS apuesta por la conveniencia de presentar un escrito en el que se acredite que concurren todas las circunstancias para poder tributar con arreglo al régimen fiscal favorable. Vid. FERNÁNDEZ

es indispensable que estas entidades opten debidamente por acogerse a este régimen fiscal, tal y como establecen los artículos 14.1 LRFESFL y 1 RESFL<sup>533</sup>.

Según el primer apartado de este último artículo, la entidad debe comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal<sup>534</sup>. Una vez ejercitada dicha opción, el artículo 1.2 RFESFL, en armonía con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14.1 LRFESFL, estipula que el régimen fiscal especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen<sup>535</sup>. En dicho supuesto, la renuncia se debe articular también a través de la correspondiente declaración censal, produciendo sus efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación y debiendo efectuarse, al menos, con un mes de antelación al inicio de aquél (párrafo segundo del artículo 1.2 RESFL)<sup>536</sup>.

Por consiguiente, una vez ejercitada la opción, la EDSL queda vinculada a este régimen de forma indefinida durante los periodos impositivos siguientes, mientras se cumplan los requisitos del artículo 3 LRFESFL, se continúe ostentando una de las formas jurídicas que detalla el artículo 2 de esta Ley, y no se renuncie a la aplicación del régimen fiscal objeto de estudio en la forma delimitada. Si se incumplen los requisitos

---

DE SOTO BLASS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales... ob. cit., pág. 8-9.

<sup>533</sup> La doctrina ha criticado la ubicación sistemática del artículo 14 LRFESFL porque, para que tuviera un alcance general, debería figurar en el Capítulo primero del Título II. *Vid.* DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas... ob. cit., pág. 38; así como CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 52.

<sup>534</sup> Concretamente, a través del modelo 036 (casilla 651). *Vide*, para mayor información, el artículo 5 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

<sup>535</sup> En cuanto a los impuestos que no tienen periodo impositivo, el artículo 1.3 RESFL dispone lo siguiente: “*En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos impositivos producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior...*”.

<sup>536</sup> En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo, el artículo 1.3 RESFL establece que: “*En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo... la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos impositivos producidos a partir del inicio del periodo impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado apartado [segundo apartado del artículo 1 RESFL].*”.

previstos o se renuncia a la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL, las EDSL deberán tributar de manera irremediable con arreglo a las previsiones contenidas en el REPE<sup>537</sup>, salvo que el incumplimiento menoscabe la ausencia de ánimo de lucro de estas entidades y deba tributarse conforme al régimen fiscal general a causa de su verdadera naturaleza subjetiva.

Pero, si se verifica el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 LRFESFL y se ajusta la tributación de la EDSL al REPE o al régimen general, en caso de que la ausencia de ánimo de lucro ha quedado comprometida, ¿qué ocurre en los siguientes periodos impositivos? ¿debería la EDSL comunicar otra vez su opción por tributar con arreglo al régimen fiscal que se regula en la LRFESFL, si pretende continuar aplicándolo? A nuestro juicio, en estos casos, aunque la EDSL ha incumplido alguno de los requisitos necesarios para acogerse a este régimen, en realidad, no existe ninguna norma que permita concluir en la necesidad de reiteración de la opción<sup>538</sup>. Por lo tanto, habiendo analizado debidamente la normativa al respecto, pensamos que no sería necesario volver a comunicar la opción porque, salvo renuncia, la aplicación del régimen fiscal objeto de estudio tiene vigencia indefinida, sin perjuicio que la misma quede condicionada al cumplimiento de los requisitos que demanda la LRFESFL.

Obviamente, la LRFESFL no regula la opción como un requisito más en su artículo 3. Sin embargo, al tratarse de un régimen fiscal voluntario, es decir, de una verdadera opción fiscal, la elección por tributar con arreglo al régimen fiscal regulado en la LRFESFL adquiere una importancia capital, tal y como se deduce del artículo 14.1 LRFESFL y del artículo 1 RESFL<sup>539</sup>. En consecuencia, la opción que se ejercita para acogerse a este régimen fiscal, aunque no se prevé como un requisito en el artículo 3

---

<sup>537</sup> De esta forma se ha pronunciado, *verbigratia*, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 7.

<sup>538</sup> Para un estudio más completo sobre las opciones tributarias, véase, por ejemplo, MONTESINOS OLTRA, S.: “El concepto de opción tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 176, 2017, págs. 107-150; y COMPAÑ PARODI, T.: *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

<sup>539</sup> La doctrina es pacífica señalando el carácter opcional o voluntario de este régimen fiscal. Véase, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 39; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 454; RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 272; y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales... ob. cit., pág. 4.

LRFEFSFL, queda elevada al mismo rango, puesto que, sin ella, parece complicado que pueda tributarse con arreglo al régimen fiscal objeto de análisis, postulándose, en consecuencia, como un presupuesto necesario; *ergo*, como un requisito<sup>540</sup>.

Con todo, la anterior reflexión exige mayor sosiego, puesto que los preceptos enunciados no precisan explícitamente las consecuencias que tendrá la falta de presentación de la declaración en la que se comunica la opción tributaria, siendo esta cuestión clave para determinar la posición que ocupa la opción en el acceso al régimen fiscal que estamos estudiando<sup>541</sup>.

VIDAL WAGNER manifestó que la ausencia de comunicación no debería ser impedimento para que las EDSL apliquen el régimen fiscal especial que recoge la LRFESFL, toda vez que la opción se postula como un requisito puramente formal, cuyo incumplimiento debería dar lugar, a lo sumo, a una infracción tributaria simple, pero no a la pérdida del régimen. *A fortiori*, el autor ahondó en su razonamiento alegando que el cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 3 LRFESFL es suficiente garantía para poder tributar en el régimen fiscal objeto de análisis, de modo que el mero incumplimiento de un requisito formal no debería perjudicar de manera tan desproporcionada<sup>542</sup>.

Sin embargo, la Administración tributaria mantiene una tesis restrictiva al respecto, manteniendo que la ausencia de opción en tiempo y forma elimina toda posibilidad de tributación conforme al régimen fiscal contenido en la LRFESFL y

---

<sup>540</sup> Los autores han reseñado el carácter necesario de la opción, incluso, algunos lo han elevado al rango de requisito. Calificando la opción como requisito, *vide* CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 7; y MORÓN PÉREZ, M. C.: “La tributación de las entidades deportivas... ob. cit., pág. 22. Sin llegar a atribuir a la opción el estatus de requisito, pero señalando su carácter imprescindible, *vid.* LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 453; así como RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 272.

<sup>541</sup> Esta situación ya fue indicada por LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 454.

<sup>542</sup> VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos... ob. cit., pág. 219. En términos similares se pronuncia también CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 5.

confiriéndole así la misma importancia que al cumplimiento del resto de requisitos recogidos en esta Ley<sup>543</sup>.

Llegados a este punto, parece que ambos planteamientos convergen en la concesión del estatus de requisito al ejercicio de la correspondiente opción. No obstante, también queda claro que ambas teorías difieren en lo referente a los efectos que produce su ausencia. A nuestro juicio, siguiendo los razonamientos del citado autor, el ejercicio de la opción se perfila como un requisito de índole formal, pero cuyo vigor o importancia es teóricamente inferior, habida cuenta de que su inobservancia no debería conllevar un efecto tan gravoso como el asociado al incumplimiento del resto de requisitos previstos en el artículo 3 LRFESFL. En prueba de ello, quizá convenga traer a colación algunas reflexiones del profesor MARTÍN QUERALT, quien, en relación con la denegación de una exención por incumplimiento de ciertos requisitos formales, entendió que implicaba *“un radical desconocimiento del interés tutelado por la norma de exención y, en última instancia, una radical vulneración del ordenamiento jurídico, fruto de la inversión axiológica entre valores formales y sustanciales y de la consiguiente subordinación de estos últimos a los primeros”*<sup>544</sup>.

Paradójicamente, aunque el cambio producido en la LRFESFL respecto a su predecesora, sustituyendo la solicitud y concesión de la tributación favorable por la mera comunicación y, si procede, control posterior, ha reportado importantes beneficios, tales como una mayor agilidad en la aplicación de los incentivos fiscales previstos; también ha hecho aflorar los anteriores interrogantes y ha tensionado la seguridad jurídica en ciertos casos. Por un lado, se plantean situaciones en las que la EDSL cree cumplir los requisitos, pero, una vez realizado un control *a posteriori*, se determina su incumplimiento, junto con los efectos que ello conlleva y que veremos en el siguiente apartado. Por otro lado, se perfila un supuesto mucho más perjudicial, no ya para la EDSL, sino para un tercero que realiza una aportación en su favor, puesto que, si bien a

---

<sup>543</sup> Confróntese la Resolución de la DGT núm. V1341-07, de 21 de junio de 2007; así como la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (1975/2013/00/00). También la Resolución de la DGT núm. V1940-05, de 29 de septiembre de 2005.

<sup>544</sup> MARTÍN QUERALT, J.: “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 5, 1975, págs. 159-161. Una perspectiva similar la encontramos en SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención... ob. cit., págs. 440-441.



primera vista parece que la entidad en cuestión tributa con arreglo al régimen fiscal que se regula en la LRFESFL, realmente no es así en el caso que pretendemos exponer. En este supuesto, una vez realizado el donativo, o incluso después de haber practicado la correspondiente deducción, si se determina por la Administración tributaria el incumplimiento por parte de la entidad donataria de los requisitos demandados a la luz de la LRFESFL, el donante se verá afectado por dicha situación, perdiendo el derecho a aplicar el incentivo fiscal previsto. Así pues, pese a que, en principio, tenía derecho al incentivo fiscal previsto por el mecenazgo llevado a cabo, se deberá regularizar su situación tributaria, aunque su actuación se haya realizado de buena fe y con pleno desconocimiento de las circunstancias que han negado la tributación más beneficiosa de la entidad donataria. Evidentemente, el donante no queda inerte, sino que quedan a salvo las posibles acciones que le asisten para resarcirse por el perjuicio que le ha ocasionado esta situación<sup>545</sup>.

Desde luego, la solución de este último supuesto, pese a resultar comprensible, no nos parece muy satisfactoria. De esta forma, con razón, PEDREIRA MENÉNDEZ y PASCUAL GONZÁLEZ se han mostrado críticos con esta posición, puesto que entienden que el incumplimiento de la ESL no debería perjudicar al tercero que realiza de buena fe aportaciones en favor de dicha entidad que, a primera vista, parece que es beneficiaria del régimen fiscal favorable. Es más, según los artículos 24.3 LRFESFL y 6 RESFL, estas entidades deben expedir una certificación en la que se mencione expresamente que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo. Entonces, si la entidad beneficiaria resulta que no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 3 LRFESFL, debería hacerse cargo del fragmento de la deuda tributaria del donante que se ha generado, única y exclusivamente, por su culpa<sup>546</sup>.

Obviamente, con un régimen fiscal rogado, el donante no tendría que pechar con este perjuicio, porque a la EDSL se le habría concedido *ex ante* la tributación favorable, es decir, se habría comprobado previamente si cumple con todos los requerimientos y

---

<sup>545</sup> En este sentido, Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (1975/2013/00/00).

<sup>546</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 155; y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 9.

requisitos legales. Por lo tanto, parece que la seguridad jurídica que desprende este sistema es mayor en estos casos y se lograrían evitar este tipo de situaciones perniciosas. No obstante, la anterior problemática no justifica el retorno hacia un sistema como el anterior, en la medida en que podría resolverse satisfactoriamente introduciendo, al amparo del artículo 36.3 LGT, una previsión normativa en la que se declarara a la ESL sustituta del contribuyente, anulando expresamente toda posibilidad de que ésta le solicitase al donante el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. Por otra parte, volviendo sobre el primer caso que planteábamos con anterioridad, un viraje hacia un régimen fiscal rogado también otorgaría mayor seguridad jurídica a la EDSL, ya que se eliminarían los efectos que supone en la actualidad la verificación del incumplimiento de alguno de los requisitos que exige la normativa. Sin embargo, no creemos que esté suficientemente justificada dicha modificación legal, pues es evidente que la EDSL debe actuar diligentemente y corroborar de manera escrupulosa si se cumplen todos los requisitos o no antes de ejercitar la correspondiente opción. A mayor abundamiento, a pesar de que, en determinados casos, la casuística puede resultar harto complicada, no debe olvidarse que existen herramientas para otorgar información y asistencia a los contribuyentes, de manera que las EDSL podrían en algunos casos, por ejemplo, elevar una consulta tributaria exponiendo su caso particular antes de proceder a optar por el régimen fiscal más beneficioso para las EDSL.

Por todas estas razones, creemos que, en resumidas cuentas, solamente debería valorarse un cambio hacia un régimen fiscal rogado cuando se garantizase plenamente una celeridad adecuada en la resolución de las solicitudes, pues, de lo contrario, no parece que tenga mucho sentido acometer una reforma de tal calado. Dicho con otras palabras, la seguridad jurídica es un valor que debe propugnarse de la normativa en sí, pero debe atemperarse junto con el resto de finalidades y elementos que permiten la operatividad de la norma.

*L) Consecuencias del incumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL.*

Partimos de que, tal y como establecen los artículos 14.2 LRFESFL y 1.4 RESFL, la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 3 LRFESFL en cada uno de los periodos

impositivos, recayendo la carga de la prueba sobre la EDSL, lo cual es perfectamente coherente con lo dispuesto en los artículos 105 a 108 LGT<sup>547</sup>. Si dichos requisitos se incumplen, siguiendo lo dispuesto en el artículo 14.3 LRFESFL, la EDSL tendrá la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento, en relación con el IS, los tributos locales y el ITPAJD, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, y junto con los intereses de demora que procedan.

Sin embargo, para el caso de incumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 3.2 y 3.6 LRFESFL, se disponen reglas especiales. En el primer supuesto, esto es, si se incumple el requisito que exige el destino de las rentas e ingresos obtenidos a la realización de los fines de interés general, la obligación de ingreso de la totalidad de las cuotas, junto con los intereses correspondientes, se referirá a aquellas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. En el segundo caso, es decir, si no se respeta el requisito relativo al destino final del patrimonio cuando la EDSL se disuelve, se deberá ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, junto con los intereses, y sin perjuicio de las sanciones que procedan en su caso.

Más dificultades se aprecian cuando las ESL incumplan alguno de los requisitos que demanda su normativa sustantiva y no previstos en el artículo 3 LRFESFL. En dichos casos, en opinión de MONTESINOS OLTRA, el artículo 3 LRFESFL no puede aplicarse autónomamente como un precepto ajeno a otras exigencias que imponen las distintas normas sustantivas a las EL, sino que debería exigirse también la efectiva concurrencia de todas aquellas condiciones demandadas en un estadio previo por la correspondiente normativa sustantiva y que permiten, consecuentemente, su calificación como ESL<sup>548</sup>. A nuestro modo de ver, cuando la anterior situación se produzca, deberá

---

<sup>547</sup> Cabe tener presente que esta regla de distribución de la carga de la prueba no es absoluta ni inflexible, en la medida que puede ser objeto de matización en aplicación de la llamada teoría de la proximidad al objeto de la prueba o principio de facilidad probatoria, la cual permite alterar la distribución de la carga probatoria ordinaria con base en criterios de racionalidad y proporcionalidad. Al respecto, puede verse, entre otras, la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2018 (03972/2018/00/00), en la que se recoge la doctrina del TS al respecto.

<sup>548</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 40.

valorarse si el incumplimiento de la exigencia demandada a la luz de la correspondiente normativa sustantiva tiene suficiente entidad como para afectar a la naturaleza jurídica de estas entidades. Si dicha naturaleza queda desvirtuada de tal modo que termina por afectar al cumplimiento del mandato contenido en el artículo 2 LRFESFL, creemos que el acceso al régimen fiscal objeto de análisis quedaría vetado para estas entidades porque no podrían, siquiera, considerarse ESL a los efectos de la Ley anterior.

*M) Valoración global de los requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL: el olvido de la capacidad de pago de los posibles beneficiarios.*

Del estudio de todos los requisitos establecidos en el artículo 3 LRFESFL se desprende una importante ausencia que afecta a los cimientos sobre los que se sostiene una parte de las justificaciones de este régimen fiscal especial. Concretamente, el legislador tributario ha omitido cualquier consideración a la limitación de los ingresos que pueden percibir las ESL por parte de los beneficiarios de la actividad, dando la espalda así a cualquier contemplación de la capacidad de pago de los potenciales beneficiarios de las actividades de las ESL. Como entiende MONTESINOS OLTRA, la actuación de las ESL en términos similares a los del sector público debería ser un parámetro fundamental para determinar si existe un funcionamiento solidario por su parte. De esta manera, puede afirmarse que aquellas ESL que homologan el desarrollo de sus actividades a los patrones que rigen la actividad del sector público, persiguen fines de interés general con el vigor necesario como para tributar conforme a un régimen fiscal incentivador, tal y como es el contenido en la LRFESFL. Por el contrario, cuando no se tiene en cuenta la capacidad económica de los sujetos para acceder a los servicios que presta una ESL, realmente, se podrá perseguir un fin de interés general desde un prisma pura y exclusivamente formal por la recepción del mismo en los estatutos, pero no, o al menos no en todos los casos, de una manera material, habida cuenta de la restricción que se produce en el universo de potenciales beneficiarios de las actividades de las ESL<sup>549</sup>.

---

<sup>549</sup> Para un estudio extenso sobre esta cuestión, véase *ibidem*, págs. 67-77. Este mismo autor plantea el mismo argumento, pero de forma más breve y asociado a la exención de las explotaciones económicas en: “Exención de las explotaciones económicas... ob. cit., pág. 87-89.

Por todos estos motivos, puede decirse que un requisito en esta línea contribuiría a la validación de un genuino fin de interés general, en tanto en cuanto, si se configurara debidamente, quedaría patente que el modo en el que se desarrollan las actividades tendentes al cumplimiento del objeto o finalidad estatutaria de la ESL debería asemejarse al funcionamiento del sector público, si se quiere optar por tributar acorde a las previsiones normativas del régimen fiscal más favorable que supone el RESFL frente al REPE. *A fortiori*, creemos que las exigencias derivadas del Derecho de la competencia no se erigirían como óbice para el establecimiento de un requisito tan relevante, en cuanto que una parte de las actuaciones realizadas por las ESL se asemejarían, tanto en su forma como en su esencia y fundamento, a las actividades que realizan las AAPP.

En consecuencia, si no se acoge un requisito en esta línea, como hemos afirmado anteriormente, debe ponerse en duda una de las principales justificaciones de este régimen fiscal, puesto que ya no puede acudir, al menos ciegamente, a la recurrida comprensión integral del fenómeno financiero. Así pues, si bien no puede negarse que la prestación de servicios a precios de mercado reduce la demanda que debe atender el sector público, lo cierto es que ello también ocurre así cuando dichos servicios se prestan por cualquier entidad lucrativa<sup>550</sup>. En suma, si no se asemeja el funcionamiento al sector público en los términos expresados, no parece que pueda sostenerse que las ESL vienen a complementarlo porque no existen criterios de solidaridad que así avalen dicha afirmación.

En el marco del deporte, para concluir si una EDSL persigue verdaderamente fines de interés general, resulta indispensable atender a lo fijado en su documento constitutivo, esto es, los estatutos<sup>551</sup>; pero también, al hilo de las anteriores reflexiones, pensamos que ello no es suficiente, pues sería preciso que dicho fin de interés general fuera perseguido efectivamente, lo que requiere que se observen criterios de solidaridad a los que aludíamos anteriormente. Dicho de otro modo, el objeto o la finalidad deportiva de la EDSL debería ir necesariamente acompañada de actividades que

---

<sup>550</sup> En una línea similar se ha pronunciado MONTESINOS OLTRA. *Ibid.*, respecto a la primera obra, págs. 70-71.

<sup>551</sup> De esta forma se ha pronunciado CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte... ob. cit., pág. 329.

realmente tiendan a su desarrollo o cumplimiento, lo cual pasa por tener en cuenta el régimen económico de la prestación y la posible limitación del universo de potenciales beneficiarios en atención a su limitada capacidad de pago. Por este motivo, en definitiva, debe reconocerse que la delimitación de estos fines no puede producirse exclusivamente desde un plano meramente teórico, sino que su demarcación o verificación concreta depende también de otras variables que se insertan en la dimensión subjetiva y práctica de las entidades enunciadas, es decir, en su propio funcionamiento<sup>552</sup>. A fin de cuentas, como hemos venido defendiendo, la actuación de consuno de todos los requisitos exigidos en la LRFESFL es lo que actúa como garante del interés general y no únicamente el contenido del artículo 3.1 LRFESFL por muy directo y explícito que el mismo pueda ser<sup>553</sup>.

### III. CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL REGULADO EN LA LRFESFL.

El régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL prevé, en comparación con el régimen general del IS, una serie de particularidades en la precisión de la renta gravable. Dichas divergencias no se reflejan en la totalidad de los componentes del tributo, de forma que, para concretar la obligación tributaria principal en este régimen fiscal, deben aplicarse las previsiones contenidas en el régimen general del IS en todo aquello no regulado de forma específica por la LRFESFL (artículo 5 LRFESFL)<sup>554</sup>. Con todo, evitaremos el análisis pormenorizado de aquellos elementos del régimen general del IS que se proyectan sin particularidad alguna sobre la fiscalidad de las EDSL en este

---

<sup>552</sup> Al respecto, CALVO ORTEGA, a la hora de considerar un fin de interés general, entiende que hay que tener en cuenta la ausencia de ánimo de lucro, entendida como la imposibilidad de reparto de beneficios entre los representantes de la entidad o asociados. CALVO ORTEGA, R.: “Problemas actuales de la economía social... ob. cit., pág. 210-211. Por su parte, MONTESINOS OLTRA da una vuelta de tuerca al planteamiento, en la medida que entiende que, para la verificación de una finalidad de interés general, debe constatarse la existencia de unas actividades de tal índole, cuya ausencia de ánimo de lucro y régimen económico resulta clave. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 61 y 78-81.

<sup>553</sup> Una similar opinión manifiesta RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 4.

<sup>554</sup> Han sido numerosos los autores que han advertido tal circunstancia, pese a que el artículo 5 LRFESFL es claro al respecto. Destacando la aplicación supletoria de la LIS, vide CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 48. Por su parte, señalando la aplicación subsidiaria de la LIS, véase LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 456. Indicando la racionalidad de la medida. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia, 2005, pág. 205.

Impuesto, salvo que consideremos que su exégesis es relevante para nuestra investigación.

### **1. Determinación de la base imponible.**

La principal especialidad que diferencia el régimen fiscal que se regula en la LRFESFL del régimen general del IS descansa en la fijación de la base imponible, puesto que, en dentro del mismo, existen una serie de ingresos y rentas que quedan liberadas de gravamen, lo que condiciona también, lógicamente, la deducibilidad de los gastos. Para poder distinguir las en el sistema actual, es imprescindible examinar su origen o procedencia, despojando clara y forzosamente al IS de su carácter sintético para adoptar una perspectiva analítica en el marco de este régimen fiscal<sup>555</sup>.

En definitiva, para precisar la base imponible en el régimen fiscal regulado en la LRFESFL se establece una evidente dicotomía entre rentas exentas y rentas gravadas, trayendo consigo determinadas consecuencias y situaciones que van a ser objeto de comentario en las siguientes páginas<sup>556</sup>.

#### *A) Rentas exentas.*

Hemos afirmado que uno de los principales elementos que caracteriza el régimen fiscal regulado en la LRFESFL es la existencia de determinadas rentas que no se integran en la base imponible. Estas rentas se detallan en el artículo 6 LRFESFL y, desde una perspectiva general, se aprecia que el régimen de exención previsto en la LRFESFL es mucho más amplio que el configurado en el REPE. De hecho, tal y como establece el artículo 8.1 LRFESFL, en el marco del régimen fiscal objeto de análisis solamente se incluyen en la base imponible las rentas derivadas de algunas explotaciones económicas. Por lo tanto, de una exégesis combinada de los artículos 6, 7 y 8 LRFESFL, se observa sin dificultades excesivas que la exención parcial es, en

---

<sup>555</sup> Señalando tal circunstancia, véase, entre otros muchos, MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 29.

<sup>556</sup> Apuntando la dicotomía afirmada, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 49.

realidad, una exención casi plena, en la medida que alcanza a la mayoría de las rentas que puede obtener una EDSL<sup>557</sup>.

Las rentas que se declaran exentas a la luz del artículo 6 LRFESFL pueden clasificarse en dos grandes grupos en función de su origen o procedencia<sup>558</sup>. Es decir, la exención de las rentas prevista en el régimen fiscal objeto de estudio puede sistematizarse en dos grandes categorías, dependiendo de si dichas rentas provienen de la realización de explotaciones económicas o no.

a) Rentas exentas que no derivan de explotaciones económicas.

Entre las rentas exentas que no derivan de la realización de explotaciones económicas se incluyen todas las detalladas en el artículo 6 LRFESFL, excepto aquellas que se recogen en el apartado 4 de este artículo. En particular, en el marco de esta categoría, utilizada por nosotros para una exégesis adecuada, están exentas las rentas procedentes de donaciones o donativos; las derivadas de la celebración de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y de contratos de patrocinio publicitario o sponsors; las provenientes de las cuotas de afiliación; las derivadas de las subvenciones percibidas, salvo que se destinen a financiar explotaciones económicas gravadas; las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la EDSL, las resultantes de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos, y las atribuidas o imputadas.

Ahora bien, para efectuar un estudio adecuado de estas rentas debemos analizarlas con mayor detalle, máxime si tenemos en cuenta el heterogéneo conjunto de rentas que se recogen en la norma. Así pues, siguiendo lo dispuesto en el artículo 6 LRFESFL, están exentas las siguientes rentas que no provienen de la realización de actividades económicas.

---

<sup>557</sup> En tales términos se ha manifestado CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 7-8.

<sup>558</sup> Tal división artificial la ha llevado a cabo a efectos explicativos CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 50-51 y 155-156.



- a') Rentas que derivan de una serie de ingresos: donativos, donaciones y ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y el patrocinio publicitario.

El artículo 6. 1º a) LRFESFL establece que estarán exentas las rentas derivadas de los siguientes ingresos: “...*donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.*”

El legislador ha dado entrada conjuntamente a tres tipos diferentes de rentas en este apartado que, pese a ostentar una diversa naturaleza, presentan una proyección similar desde el punto de vista fiscal. Como han señalado LASARTE ÁLVAREZ *et alii*, los dos primeros tipos de renta se encuentran doblemente protegidos en la propia LRFESFL, ya que, tanto el pagador como el receptor tienen reconocido algún tipo de beneficio fiscal. En concreto, el sujeto que realiza el desembolso puede, bien practicarse una deducción en la cuota del impuesto personal que grave la obtención de sus rentas por el donativo o donación efectuada o bien considerar como gasto deducible en la determinación de su base imponible el importe o gasto satisfecho en cumplimiento del convenio de colaboración firmado. Por su parte, la EDSL que recibe la ayuda o donación no tributa por tales rentas, ya que están exentas por mor del artículo 6.1 LRFESFL.

Para el tercer grupo de rentas que se detallan, esto es, aquellas derivadas de los contratos de patrocinio publicitario, la situación puede parecer distinta si únicamente se atiende a la LRFESFL, en cuanto que solamente figura la exención para la ESL que recibe la ayuda económica. Es decir, no se establece ningún incentivo fiscal para el patrocinador en esta ley. Sin embargo, aunque no se recoja ningún incentivo fiscal en la LRFESFL, el patrocinador podrá ver incentivada fiscalmente su condición de patrocinador en la medida que el artículo 15 e) LIS considera como gasto fiscalmente

deducible para determinar la base imponible los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios<sup>559</sup>. En definitiva, a efectos prácticos, si una entidad está acogida al régimen fiscal regulado en la LRFESFL, la única diferencia entre celebrar un contrato de patrocinio publicitario o un convenio de colaboración está en el IVA, ya que, como veremos, el primero constituye una auténtica prestación de servicios, a diferencia del segundo<sup>560</sup>.

Sin embargo, aunque queden equiparadas a efectos tributarios, existen suficientes diferencias entre las operaciones mencionadas como para abordar su estudio de manera particularizada.

**- Rentas procedentes de donativos y donaciones que se reciben para colaborar en los fines de la entidad.**

Estas rentas derivan de adquisiciones a título gratuito y cuya realización se produce con una finalidad altruista, esto es, para colaborar desinteresadamente con la realización de los fines de la entidad<sup>561</sup>. Independientemente de que las aportaciones o donaciones se produzcan en concepto de dotación patrimonial, ya sea en el momento de su constitución o en un momento posterior, es indiscutible que las donaciones y los donativos a los que se refiere la LRFESFL en este caso son puros y simples, es decir, sin que medie contraprestación alguna<sup>562</sup>.

---

<sup>559</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 458.

<sup>560</sup> Señalando esta circunstancia, *vide* OLIVER CUELLO, R.: “fiscalidad del mecenazgo y el patrocinio deportivos”, en AAVV: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, pág. 165. Para un análisis más profundo sobre las implicaciones del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general y el contrato de patrocinio publicitario en el IVA, véase, entre otros, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

<sup>561</sup> Para un estudio exhaustivo sobre la tributación de los donativos y las donaciones en el régimen fiscal contenido en la LRFESFL, véase MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 560-576.

<sup>562</sup> *Ibid.*, págs. 562-563. Para DELGADO GARCÍA, los donativos y donaciones a los que se refiere este apartado, aunque la normativa tributaria no lo precise, son de carácter dinerario porque los no dinerarios parecen estar recogidos en el grupo de rentas exentas detalladas en el artículo 6.3 LRFESFL. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 41.

En relación con este tipo de rentas cabe preguntarse si la regulación de este supuesto específico de exención era necesaria, en la medida que, como tendremos ocasión de comprobar más adelante, si no existiera la previsión legislativa objeto de análisis, las rentas que se generan por este tipo de operaciones resultarían igualmente exentas al abrigo del artículo 6. 3º LRFESFL. Como afirmó en su momento MÁRQUEZ SILLERO, esta individualización obedece principalmente a razones de claridad normativa habida cuenta del papel destacado que juegan este tipo de aportaciones para el sostenimiento económico de las ESL y de su idiosincrasia respecto al resto de adquisiciones lucrativas a causa de la habitualidad con la que se producen<sup>563</sup>.

Las normas reguladoras de las EDSL que tributan con arreglo al régimen fiscal recogido en la LRFESFL contemplan este tipo de aportaciones entre sus fuentes típicas de financiación, como es el caso COE (art. 39 b) y c) de sus Estatutos) o las federaciones deportivas españolas (art. 35.2 b) LD). No obstante, las fundaciones deportivas y el resto de EDSL de base asociativa también pueden contemplar estas fuentes típicas de financiación en sus Estatutos, pues forman parte de los recursos que ordinariamente nutren su actividad<sup>564</sup>.

**- Rentas provenientes de las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial.**

En relación con estas rentas, el artículo 25.1 LRFESFL conceptúa el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general de esta forma: *“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”*.

---

<sup>563</sup> MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit. págs. 569-570.

<sup>564</sup> Realizando una identificación en este sentido, *vid.* CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 50-51.

Atendiendo a dicha definición, son tres las principales características definitorias del convenio de colaboración. En primer lugar, destaca la concesión de una ayuda económica por parte de la entidad colaboradora hacia alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo según el artículo 16 LRFESFL. En segundo lugar, la obligación que tiene la entidad beneficiaria de destinar la ayuda a las actividades que realicen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad<sup>565</sup>. Y, en tercer y último lugar, el compromiso por escrito de la entidad beneficiaria de difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Estas tres características son imprescindibles y actúan conjuntamente sobre la propia naturaleza y viabilidad del convenio en cuestión, pues basta la ausencia de cualquiera de las mismas para que la condición de convenio de colaboración quede enervada y, por lo tanto, deba calificarse de otro modo la operación.

Respecto a la primera de las características enunciadas, nos parece que el tenor literal es lo suficientemente explícito como para entender que solamente puede aplicarse el régimen jurídico del convenio de colaboración cuando la ayuda económica se entrega en beneficio de alguna de las entidades que se detallan en el artículo 16 LRFESFL<sup>566</sup>. Por el contrario, surgen varias dudas sobre cómo debe materializarse la ayuda proporcionada a ESL para que pueda reputarse idónea a la luz de la normativa tributaria. Al respecto, la DGT ha establecido unas pautas concretas, sentando que es necesario que en el propio convenio se especifique tanto el importe de la ayuda económica recibida como el proyecto concreto para el que se entrega dicha ayuda, debiendo tal

---

<sup>565</sup> Señalando el destino de la ayuda económica a la realización de las actividades que efectúen las ESL en cumplimiento del objeto o finalidad específica como uno de los principales elementos del convenio de colaboración, *vide*, por ejemplo, las Resoluciones de la DGT núm. V3285-14, de 9 de diciembre de 2014; y núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015.

<sup>566</sup> De la misma opinión es VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 18, 2006, pág. 8 (recurso electrónico); MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., pág. 579; así como ÁLVAREZ PÉREZ, B. Y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal” *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 444, 2020, pág. 184. No obstante, BLÁZQUEZ LIDOY se ha mostrado reacio a vincular la calificación de la operación a la condición de ESL del prestador de la difusión de la participación, en la medida que estima que lo realmente relevante es el fondo económico de la operación. Entre otros trabajos, puede consultarse, por ejemplo, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El ICAC firma el acta de defunción de los convenios de colaboración empresarial (Consulta 5 BOICAC 90/2012)”, *Revista Quincena Fiscal*, 2012, nº 18, págs. 2, 4 y 5 (recurso electrónico).

aportación, en consecuencia, destinarse a dicho proyecto de forma efectiva<sup>567</sup>. Desde luego, salta a la vista que la DGT está exigiendo en este caso algo que no se establece *ex lege*, de modo que, aunque podamos comprender que la finalidad sea controlar debidamente el destino de la ayuda económica proporcionada, creemos que esta interpretación se extralimita injustificadamente en atención a los términos gramaticales empleados por el legislador, añadiendo, en consecuencia, más limitaciones que las establecidas en la LRFESFL<sup>568</sup>.

Por otra parte, la DGT también ha declarado que la ayuda económica proporcionada es adecuada en la medida en que contribuya a la realización de las actividades que la entidad beneficiaria efectúa en cumplimiento de sus fines<sup>569</sup>. Sin embargo, ello no aclara si dicha ayuda debe ser dineraria necesariamente o si, por el contrario, se admiten las ayudas económicas en especie. La DGT ha venido mostrando una postura bastante razonable en esta cuestión, permitiendo que la ayuda económica se vehiculice a través de aportaciones monetarias o en especie<sup>570</sup>. Respecto a las aportaciones dinerarias, parece evidente que el tenor literal avala el abono de una cantidad monetaria a la entidad beneficiaria, pero también la asunción de cualquier gasto derivado de servicios de terceros realizados en favor de dicha entidad. Sin embargo, si la ayuda económica se proporciona en especie, pese a que primeramente se permitió su instrumentalización a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados de forma gratuita por las empresas colaboradoras<sup>571</sup>, la DGT ha matizado su postura en tiempos más recientes, aclarando que la prestación de un

---

<sup>567</sup> *Vid.* las Resoluciones de la DGT núm. V0779-14, de 20 de marzo de 2014; núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015; y núm. V1448-15, de 11 de mayo de 2015.

<sup>568</sup> VIDAL WAGNER también se mostró crítico con la tesis de la doctrina administrativa en términos similares, denunciando oportunamente, además, que dicha exigencia encorseta injustificadamente la formalización de los convenios, debido a que muchas de las actividades que se van a realizar se conocen con posteridad a la percepción de la ayuda. VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración... ob. cit., págs. 9-10.

<sup>569</sup> Véase, por ejemplo, la Resolución de la DGT núm. V2242-10, de 19 de octubre de 2010.

<sup>570</sup> *Vide, verbigratia*, las Resoluciones de la DGT núm. V3394-13, de 20 de noviembre de 2013; y núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015.

<sup>571</sup> *Vid.*, *verbigratia*, la Resolución de la DGT núm. V0185-04, de 13 de octubre de 2004.

servicio de forma gratuita no constituye una forma de materializar la ayuda económica a la que nos venimos refiriendo<sup>572</sup>.

A nuestro juicio, la posición actual de la DGT no es apropiada, puesto que, donde la LRFESFL no distingue, ni establece limitación alguna, tampoco debería hacerlo la doctrina administrativa *motu proprio*. En consecuencia, no explicitando la redacción del artículo 25 LRFESFL si caben o no las ayudas económicas dinerarias y en especie, deberían admitirse todas aquellas que se reputen idóneas para la realización de las actividades que las EDSL efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica<sup>573</sup>.

Asimismo, también debe tenerse en cuenta que la DGT ha negado que la ayuda económica pueda consistir en una participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad colaboradora, escudándose en la necesidad de especificar en el convenio de colaboración el importe de la ayuda económica recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad<sup>574</sup>. Sin embargo, para nosotros, una vez más la tesis de la DGT no es correcta, si se atiende a una interpretación gramatical e histórica. En este sentido, la restricción a la que alude la DGT fue expresamente eliminada del tenor literal que se contenía en el derogado artículo 68 LM, de forma que dicha supresión debería interpretarse en el sentido lógico de entender que la ayuda económica debería poder consistir, a partir de la LRFESFL, en la participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad colaboradora.

Por consiguiente, una interpretación que ignore el anterior punto de vista no nos satisface, en cuanto que, por una parte, la LRFESFL no exige explícitamente que la ayuda se encuentre totalmente delimitada a fecha de celebración del convenio de colaboración; y, por la otra, porque la voluntad del legislador debe situarse en la supresión deliberada de la citada restricción, pues el cambio en la redacción del

---

<sup>572</sup> En este sentido, véase la Resolución de la DGT núm. V0997-15, de 27 de marzo de 2015.

<sup>573</sup> Idéntico parecer expresan PLAZA ROMERO, F. y COBOS GÓMEZ, J. M.: “Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general: recientes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos sobre sus características identificativas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 49, 2015, pág. 3 (recurso electrónico).

<sup>574</sup> *Vid.* la Resolución núm. 2045-04, de 3 de diciembre de 2004.

precepto así lo indica. En suma, pensamos que la postura de la DGT viene a sustituir improcedentemente la *mens legislatoris*, aunque no terminamos de comprender el porqué. Así pues, no apreciamos posibilidades de fraude o de perversión de la verdadera esencia del convenio de colaboración, siempre que se contemplen unas bases suficientes como para prever la efectividad y el importe de la ayuda económica. De hecho, permitir la situación que estamos analizando podría incentivar la celebración de los convenios de colaboración, habida cuenta de la sugerente flexibilidad que proporcionaría<sup>575</sup>.

En relación con la segunda de las características enunciadas, esto es, la relativa a la obligación que tiene la entidad beneficiaria de destinar la ayuda económica proporcionada a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se observa una especial consideración al elemento teleológico de la norma, pues el destino concreto que se otorga a la ayuda se eleva al rango de elemento indispensable a los efectos de verificar la existencia del convenio de colaboración, hasta el punto que, si no se afecta la ayuda económica a las actividades que efectúen las EDSL en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad estaremos en presencia de otra figura jurídica. A nuestro modo de ver, estas actividades a las que se hace referencia corresponden con todas aquellas que se reputan como adecuadas para el cumplimiento del objeto social o la finalidad específica, estén incluidas en los estatutos o no.

Por último, en lo concerniente a la tercera de las características señaladas, el compromiso por escrito de difundir la participación del colaborador por cualquier medio, es otro de los elementos principales del convenio de colaboración, y quizá el más interesante a efectos dogmáticos, porque demarca las fronteras entre el citado convenio, las donaciones puras y simples y el contrato de patrocinio publicitario<sup>576</sup>. De

---

<sup>575</sup> Otros autores también han manifestado su opinión contraria a la tesis de la DGT. Véase PLAZA ROMERO, F. y COBOS GÓMEZ, J. M.: “Los convenios de colaboración empresarial... ob. cit., pág. 4; MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 579-580; así como VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración... ob. cit., pág. 9.

<sup>576</sup> Destacando la gran dificultad para diferenciar ambas figuras jurídicas, *vid.* CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 218. No obstante, para estudio completo sobre dicha diferenciación, véase, GARCÍA NOVOA, C.: “Aspectos fiscales del sponsor”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 261, 2001, págs. 619-670; así como AAVV: *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad* (coordinador Víctor Manuel Sánchez Blázquez), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 61-80. Por su parte, BLÁZQUEZ LIDOY resumió perfectamente las tres posturas afirmadas para la diferenciación de las dos figuras

esta suerte, es incontestable que el convenio de colaboración se encuentra a caballo entre las dos categorías anteriormente mencionadas. Es, como en su día concluyó VIDAL WAGNER, un *tertium genus*<sup>577</sup>.

Por un lado, la diferencia entre el convenio de colaboración y las donaciones puras y simples estriba en que, en el citado convenio, existe una contraprestación a cambio de la ayuda proporcionada, mientras que en las segundas no. De esta forma, en el convenio de colaboración, una parte, la EDSL en nuestro caso, recibe una ayuda económica para la realización de actividades en cumplimiento de su objeto o finalidad específica; en tanto que la otra, como retorno, simplemente adquiere el derecho a ser reconocido públicamente como mecenas de la actividad desarrollada. Por otro lado, si bien el colaborador tiene derecho a una contraprestación tanto en el convenio de colaboración como en el contrato de patrocinio publicitario, lo cierto es que se diferencian claramente en atención a su relevancia. Así, mientras que en el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general el retorno percibido es insignificante, en el contrato de patrocinio sí presenta una entidad evidente. En consecuencia, en el convenio de colaboración, aunque la difusión representa un cierto retorno en la medida que incide positivamente en la imagen de la entidad colaboradora, estamos en presencia de una donación modal, ya que la nimiedad de la contraprestación a la que tiene derecho el mecenas no desvirtúa el carácter gratuito de la operación<sup>578</sup>.

---

jurídicas. La primera de ellas entiende que la diferencia entre estriba en el marcado cariz publicitario del patrocinio frente al convenio. La segunda toma criterio diferenciador entre estas dos figuras jurídica la motivación psicológica del aportante. La tercera sostiene que, en realidad, no es posible establecer una diferenciación entre patrocinio publicitario y mecenazgo porque ambas se encuentran estrechamente vinculadas hasta el punto que constituye una economía de opción. *Vide*, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 186-187; así como la bibliografía que cita al respecto.

<sup>577</sup> VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración... ob. cit., págs. 3-4. En términos similares se han pronunciado CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumentos de mecenazgo”, *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 1, 2011, pág. 94; y MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., pág. 578.

<sup>578</sup> En este sentido, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 51; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El ICAC firma el acta de defunción... ob. cit., págs. 1-2 y 4; CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de los convenios de colaboración empresarial... ob. cit. pág. 100; CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 7; así como DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 16.



En prueba de ello, se declara explícitamente en el párrafo segundo del artículo 25 LRFESFL que la divulgación de la colaboración que debe realizar la EDSL a cambio de la ayuda económica no conlleva la prestación de un servicio de difusión publicitaria al colaborador, en cuanto que no presenta un contenido oneroso, sino que, más bien, tiende a reconocer públicamente la buena acción del mecenas. En otras palabras, la difusión de la participación del colaborador se realiza por una cuestión de justa deferencia<sup>579</sup>.

En consecuencia, si se traspasa la barrera de la mera difusión de la participación de dicho colaborador en las actividades de la EDSL se desvirtuará inexorablemente la naturaleza del convenio de colaboración, reconfigurándose como un contrato de patrocinio publicitario, junto con los efectos jurídico tributarios que ello conlleva<sup>580</sup>.

Por otra parte, vistos los términos en los que se redacta el artículo 25 LRFESFL, no pasa desapercibido que la difusión de la participación del colaborador puede realizarse por cualquier medio<sup>581</sup>. Cuestión distinta es pretender que la difusión de la participación se realice por la propia entidad colaboradora y no por la EDSL, por ejemplo, mediante la cesión de uso del nombre y logotipo de la EDSL para incorporarlos en sus campañas publicitarias.

En un primer momento, la DGT admitió esta posibilidad<sup>582</sup>. Sin embargo, muy poco tiempo después corrigió su criterio, habida cuenta de la claridad de la norma<sup>583</sup>. Con todo, parece que en los últimos tiempos la DGT ha atemperado su postura, abriendo una puerta para que la entidad colaboradora pueda mencionar expresamente su participación, pero de forma totalmente independiente a los términos del convenio de

---

<sup>579</sup> *Vid.* las siguientes Resoluciones de la DGT núm. V0779-14, de 20 de marzo de 2014; núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015; núm. V1448-15, de 11 de mayo de 2015.

<sup>580</sup> Señalando dicho exceso en los límites del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, véase, por ejemplo, la Resolución núm. V3134-14, de 19 de noviembre de 2014.

<sup>581</sup> Entre otras, véanse, verbigracia, las Resoluciones de la DGT núm. V0990-15, de 27 de marzo de 2015; y núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015.

<sup>582</sup> Consúltese la Resolución de la DGT núm. 0939-04, de 13 de abril de 2004.

<sup>583</sup> *Vide* la Resolución de la DGT núm. 2045-04, de 3 de diciembre de 2004. Dicho criterio ha sido reiterado en numerosas resoluciones posteriores, como es el caso de la Resolución de la DGT núm. V0779-14, de 20 de marzo de 2014; entre otras.

colaboración empresarial en actividades de interés general. De esta forma, a efectos informativos, el colaborador puede mencionar su condición de forma ajena al convenio, lo que no libera a la EDSL de realizar la difusión de la colaboración por sí misma para que el convenio de colaboración se cumpla debidamente<sup>584</sup>.

A nuestro modo de ver, la posición adoptada actualmente por la DGT es correcta en este caso, puesto que la redacción del precepto parece bastante inequívoca. Por una parte, el artículo 25 LRFESFL exige que sea la entidad que recibe la ayuda económica la que difunde la participación del colaborador. Pero, por la otra, no existe ningún obstáculo legislativo para que el colaborador no pueda informar de su participación. De esta manera, si bien no es completamente necesario, quizá fuera conveniente que el tenor literal, tal y como han apuntado algunos autores, permitiera dicha posibilidad expresamente<sup>585</sup>.

#### **- Rentas resultantes de los contratos de patrocinio publicitario.**

Finalmente, el tercer tipo de rentas que se incluyen en la letra a) del artículo 6. 1º LRFESFL son aquellas que derivan de ingresos obtenidos por la celebración de contratos de patrocinio publicitario<sup>586</sup>. Estos contratos se definen en el artículo 22 LGP de la siguiente manera: *“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.”*

Como se infiere de la definición aportada por la norma, los contratos de patrocinio publicitario se caracterizan, a diferencia de las donaciones o donativos puros y simples, porque ambas partes reciben una cosa más o menos equivalente. Es decir,

---

<sup>584</sup> Véanse las Resoluciones de la DGT núm. V0990-15, de 27 de marzo de 2015; y núm. V1448-15, de 11 de mayo de 2015.

<sup>585</sup> En tal sentido se han manifestado PLAZA ROMERO, F. y COBOS GÓMEZ, J. M.: “Los convenios de colaboración empresarial... ob. cit., pág. 8; así como VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración... ob. cit., págs. 10-11.

<sup>586</sup> Para un estudio exhaustivo sobre el contrato de patrocinio publicitario en el deporte nos remitimos a la clásica obra siguiente: LANDABAREA UNZUETA, J. A.: *El contrato de sponsorización deportiva*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

porque existe contraprestación. El patrocinador recibe la colaboración activa del patrocinado en su publicidad, mientras que el patrocinado recibe una ayuda económica que ha de ir precisamente dirigida a la realización de su actividad<sup>587</sup>. En definitiva, es un *do ut des*.

Precisamente, la propia extensión o importancia de la contraprestación es el principal indicador que permite deslindar la frontera entre los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y los contratos de patrocinio publicitario. Así pues, pese a que en ambas figuras jurídicas existe una contraprestación a la ayuda económica entregada, lo cierto es que, en el convenio de colaboración, puede tildarse de insignificante, mientras que, en el contrato de patrocinio publicitario, es mucho más relevante. Por esta razón, en tanto que el convenio de colaboración se perfila como una donación modal, el contrato de patrocinio publicitario se presenta como un contrato oneroso, ya que, en este último caso, la colaboración activa en la publicidad del sujeto que aporta la ayuda económica implica una genuina prestación de servicios; en particular, un servicio de promoción publicitaria<sup>588</sup>. De hecho, que el artículo 24 LGP emplee el término “*ayuda económica*” en la definición del contrato de patrocinio publicitario, no obstaculiza la calificación jurídica anterior, pues dicho léxico simplemente viene a diferenciar el patrocinio publicitario del resto de contratos de índole publicitaria regulados en la LGP. En síntesis, CARRETERO LESTÓN lo resume adecuadamente afirmando que el contrato de patrocinio publicitario es un contrato con contraprestación publicitaria<sup>589</sup>.

Con base en la demostrada onerosidad del contrato de patrocinio publicitario, BLÁZQUEZ LIDOY afirmó sin tapujos que la ubicación de esta exención junto con las donaciones y donativos en el artículo 6. 1º a) LRFESFL es desafortunada porque en el contrato de patrocinio publicitario existe un retorno publicitario evidente, mientras que

---

<sup>587</sup> Hacia tal consideración se inclina BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 185.

<sup>588</sup> Entre los autores que indican el carácter oneroso del contrato de patrocinio publicitario, véase, por ejemplo, ÁLVAREZ PÉREZ, B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos... ob. cit., págs. 183 y 185; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 142-143.

<sup>589</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 8.

en los convenios de colaboración es baladí y en las donaciones y donativos ni siquiera existe. De esta forma, en los dos primeros casos el punto de conexión se encuentra en la consideración de su esencia como una especie del género de la donación, habida cuenta de que se conciben como liberalidades por su altruismo palpitante. Sin embargo, esto no puede predicarse del contrato de patrocinio publicitario, habida cuenta de su diferente naturaleza y régimen jurídico<sup>590</sup>.

Por todo ello, creemos que la inclusión de las rentas resultantes de la celebración de contratos de patrocinio publicitario en la exención prevista en el artículo 6. 1º LRFESFL no es correcta porque supone la equiparación a efectos tributarios, aunque también axiológicos, de un contrato bilateral y oneroso con otros gratuitos, como son el convenio de colaboración empresarial y las donaciones<sup>591</sup>.

Pero, a mayor abundamiento, si se ahonda en la configuración de esta exención, se observa una importante quiebra respecto al modelo impositivo empleado para articular el régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL y también en el REPE. En este sentido, partimos de la premisa que la contraprestación que realiza la EDSL en el marco del contrato de patrocinio publicitario es, en realidad, una explotación económica publicitaria ajena a su objeto o finalidad específica, habida cuenta de que la colaboración activa en la publicidad del colaborador no implica *per se* la realización del objeto o finalidad específica de la EDSL. Como mucho, lo único que lo hará será el destino que se da a la ayuda económica percibida. De este modo, si no se hubiera declarado *ex professo* la exención de estas rentas en el artículo 6. 1º a) LRFESFL, quedarían sometidas a gravamen irremediablemente, ya que, para que se exima de gravamen en este régimen fiscal una renta procedente del desarrollo de una actividad

---

<sup>590</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 184-188. Reproduciendo esta crítica, *vide* CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 51; y CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 8.

<sup>591</sup> *Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 184-188; BÁEZ MORENO, A. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La tributación de las federaciones deportivas... ob. cit., pág. 241; y RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 280-281. En contra, confróntese MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 593- 594.

económica, la realización del objeto o la finalidad específica de la EDSL mediante dicha explotación económica es una condición indispensable<sup>592</sup>.

Por estas razones, creemos que en el artículo 6. 1º a) LRFESFL se ha establecido la exención de una explotación económica ajena a los fines de las EDSL, pues pensamos que la actividad publicitaria no puede encaminarse a la satisfacción del objeto o finalidad específica de estas entidades. Técnicamente, estimamos que dicha exención particular se articula ignorando que el cumplimiento del objeto o finalidad específica es, en términos generales, *conditio sine qua non* para que se exima de gravamen en el régimen fiscal objeto de estudio aquellas rentas resultantes de la realización de actividades económicas. Esta situación, en cierto modo, indica la neutralización del nexo que liga la realización de actividades económicas con la exención de las rentas que de las mismas provengan, es decir, la realización de los fines propios de las ESL.

Ahora bien, que haya sido adoptado este supuesto de exención en la LRFESFL no es óbice para que constituya una singularidad de difícil justificación, ya que se aparta de la *ratio legis* de esta ley sin motivo aparente. Es más, la situación descrita no proyecta sus efectos solamente sobre la exención de las rentas que puedan obtenerse al amparo del contrato de patrocinio publicitario, sino que también afecta al mismísimo acceso a este régimen fiscal. En este sentido, las cantidades obtenidas con ocasión de la celebración de contratos de patrocinio publicitario deberían, en puridad, computar a los efectos de precisar si se supera el límite máximo fijado en el artículo 3. 3º LRFESFL, lo que conllevaría, en el caso que se superara dicho umbral, la exclusión de la EDSL de este régimen fiscal. Sin embargo, como hemos venido sosteniendo, las rentas provenientes de la celebración de los contratos de patrocinio publicitario se declaran artificialmente exentas, de forma que su exención también las exime de computar en el límite previsto en el artículo anteriormente citado, máxime si se tienen en cuenta los términos gramaticales en los que queda redactado el artículo.

Por consiguiente, llegados a este punto, no podemos sino preguntarnos por la motivación del legislador al establecer una excepción de este tipo a la dinámica y lógica

---

<sup>592</sup> Así lo advirtió en su día BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 187.

empleada en la construcción de este régimen fiscal, liberando de gravamen unas rentas que, de ordinario, estarían sometidas a gravamen por proceder de la realización de explotaciones económicas ajenas al objeto o la finalidad específica. Por descontado, las razones deben ser poderosas, en tanto en cuanto, de lo contrario, esta situación particular no se justificaría debidamente.

Prácticamente, toda la publicidad del empresario se puede llevar a cabo mediante este tipo de contrato, de manera que, quizá, esta exención se haya adoptado atendiendo a criterios prácticos. Es decir, es posible que el legislador trate evitar que la fiscalidad trabe la formalización de los contratos de patrocinio publicitario porque asume que financian de manera regular y notable a las ESL. De hecho, en su día, CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES abogaban, bajo la vigencia de la LM, por la exención de las rentas procedentes del patrocinio debido a su importancia económica en el deporte y teniendo en cuenta la finalidad que se le otorga a las cantidades percibidas<sup>593</sup>. Desde luego, esta reivindicación no es caprichosa, en la medida que, como afirmó BLÁZQUEZ LIDOY, parece que son las entidades deportivas que se detallan en el artículo 2 e) LRFESFL las que más se benefician del contrato de patrocinio publicitario<sup>594</sup>.

b') Rentas resultantes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.

En el artículo 6. 1º b) LRFESFL se pone de relieve que estarán exentas las rentas procedentes del siguiente ingreso: *“Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta”*.

El tratamiento tributario de las rentas que derivan de los tres tipos de cuotas que hemos identificado en el Capítulo anterior es, en casi todos los casos, de exención, en tanto en cuanto, tal y como se infiere del artículo 6. 1º b) LRFESFL, solamente

---

<sup>593</sup> CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 130.

<sup>594</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *“La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002...”* ob. cit., pág. 187.

resultarán sometidas a gravamen las rentas resultantes de aquellas cuotas que den derecho a una prestación derivada de una explotación económica no exenta. Por tanto, en virtud de este artículo están exentas las rentas que provienen de las cuotas que solamente dan acceso al ejercicio de los derechos típicos derechos de pertenencia a la EDSL, las rentas que proceden de las cuotas que implican la realización de servicios genéricos sin afección directa en el mercado, así como aquellas que dan derecho a la percepción de una prestación derivada de una explotación económica exenta de acuerdo con el artículo 7 LRFESFL<sup>595</sup>.

No obstante, BLÁZQUEZ LIDOY y DELGADO GARCÍA han dado un paso más con base en la consideración de que estas cuotas se equiparan a las donaciones en este supuesto de exención. Así pues, estos autores defienden que esta exención ampara la exoneración de gravamen de las rentas procedentes de aquellas cuotas que otorgan derecho a una contraprestación nimia, trazando así un sugerente paralelismo con lo expuesto en relación con el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general<sup>596</sup>. Es posible que, en la mayoría de los casos donde la contraprestación recibida es trivial, la renta que se obtiene por la cuota esté exenta, bien porque dicha contraprestación no derive una explotación económica, o bien porque, aun siendo así, se encuentre entre las detalladas en el artículo 7 LRFESFL y realice el objeto o finalidad específica de la EDSL. Sin embargo, aunque sea así, esto no significa que el tenor literal del artículo 6. 1º b) LRFESFL libere de gravamen de manera automática las rentas procedentes de prestaciones insignificantes que son consecuencia del pago de una cuota. Por tanto, aun siendo totalmente comprensible la interpretación de dichos autores, si las contraprestaciones insignificantes a las que hacemos referencia derivan de una

---

<sup>595</sup> *Vid.*, en este sentido, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 8. Por su parte, RUIZ GARIJO mantiene una interpretación más limitativa, sosteniendo que “*la cuota estará exenta en la medida en que tras ella haya una auténtica donación.*”. Confróntese RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 282.

<sup>596</sup> *Vide* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 188-189; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 43-44. La misma opinión parece tener CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 51.

explotación económica gravada, la renta que proviene del pago de la cuota en cuestión debería integrarse en la base imponible<sup>597</sup>.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las cuotas abonadas pueden presentar una composición híbrida, financiando tanto actividades exentas como gravadas. En dichos casos, la EDSL deberían diferenciar la parte de la cuota que financia explotaciones económicas no exentas del resto, ya que una parte de la renta que aflore en tal caso estará sometida a gravamen y la otra no. Para ello, aunque la normativa no proporciona criterios específicos, lo más apropiado sería proceder al prorrateo de las cuotas, acudiendo a cualquier sistema válido en Derecho, como pueden ser los costes o los valores de mercado<sup>598</sup>.

Aplicada la anterior clasificación al funcionamiento y a la financiación de las federaciones deportivas, podrían entenderse comprendidas en esta amplia categoría el pago por licencias federativas de los federados o asociados (jueces, árbitros, deportistas, técnicos) o las cuotas de afiliación de los miembros de las federaciones deportivas<sup>599</sup>. En lo que respecta al COE, por definición no existen asociados en sentido estricto, aunque el artículo 4.1 de sus Estatutos confirma que actuará en colaboración con las federaciones deportivas que estén afiliadas a las federaciones deportivas internacionales reconocidas por el COI y, en su caso, con las demás federaciones y organizaciones deportivas reconocidas legalmente en España. De hecho, estas entidades se integran como miembros federativos, tal y como se infiere de los artículos 5, 6, 8 y 9 de los Estatutos del COE. Por consiguiente, las aportaciones de carácter periódico que puedan efectuar las entidades anteriormente mencionadas por la condición de miembro o

---

<sup>597</sup> El tratamiento fiscal expuesto contrasta con el otorgado al sujeto que satisface dicha cuota, puesto que solamente tendrá derecho al incentivo fiscal previsto en el artículo 17.1 b) LRFESFL. Es decir, las cuotas de afiliación que satisface el aportante únicamente confieren derecho a su deducción si no se vinculan a la percepción de una contraprestación presente o futura, lo cual no es extraño en el funcionamiento de las EDSL.

<sup>598</sup> Esta solución fue defendida por ciertos autores para el REPE. *Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 25-28; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., págs. 202-204. También se infiere de los pronunciamientos de la DGT. *Vide*, por ejemplo, la Resolución núm. V1937-07, de 19 de septiembre de 2007.

<sup>599</sup> *Vid.* CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 12.



colaborador del COE pueden asimilarse a las cuotas de los asociados y, en consecuencia, resultar exentas por mor del artículo 6.1º b) LRFESFL<sup>600</sup>.

Por otra parte, las cuotas abonadas por otras federaciones a las federaciones deportivas internacionales que tributen en España estarán exentas en los mismos términos, ya que no dan derecho a ninguna prestación porque son simples cuotas de afiliación y, generalmente, de periodicidad anual<sup>601</sup>. Igualmente, VIDAL WAGNER y DELGADO GARCÍA señalan que también podrían subsumirse en esta categoría las rentas que derivan de la imposición de sanciones en aplicación de los reglamentos disciplinarios por el incumplimiento de la normativa interna, habida cuenta de que son ingresos derivados de la tutela de la federación deportiva internacional que se manifiesta en el poder sancionador. En consecuencia, los ingresos derivados de la imposición de sanciones pueden asimilarse a cuotas extraordinarias de carácter obligatorio, las cuales no dan derecho a nada a los asociados más que la propia tutela de la federación en cuestión<sup>602</sup>.

c') Rentas que derivan de la percepción de subvenciones.

De acuerdo con el artículo 6. 1º c) LRFESFL, están exentas las rentas resultantes de la percepción de subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

Siguiendo los artículos 2.1 y 3 LGS, se entiende por subvención toda disposición dineraria realizada por cualquier Administración Pública a favor de personas públicas o privadas, siempre que cumpla los siguientes requisitos: ausencia de contraprestación directa; sometimiento a un determinado fin, proyecto o actividad; comportamiento singular conforme a los requisitos establecidos; y que el fin de la subvención tenga por

---

<sup>600</sup> Al respecto, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 52.

<sup>601</sup> En tal sentido se ha manifestado VIDAL WAGNER, G.: “Federaciones deportivas internacionales...” ob. cit., pág. 6.

<sup>602</sup> *Ibíd.* pág. 7; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 45.

objeto el fomento de una actividad de utilidad pública, de interés social o de promoción de una finalidad pública.

En el ámbito del deporte, como ya hemos tenido ocasión de explicar con mayor detalle en el primer capítulo, las subvenciones tienen una relevancia destacada porque los poderes públicos han optado por esta vía en muchos casos para hacer efectivo el mandato de fomento que impone el artículo 43.3 CE, lo cual es perfectamente comprensible ya que, para el sistema tributario, el fomento del deporte es un fin secundario y complementario<sup>603</sup>. En consecuencia, los ingresos que perciben las EDSL a través de las distintas subvenciones representan un buen porcentaje de su financiación<sup>604</sup>. De hecho, tanto las federaciones deportivas españolas como el COE contemplan este tipo de ingresos como parte de sus fuentes de financiación ordinarias, tal y como se deduce del artículo 35.2 a) LD, para las primeras; y del artículo 39 d) de sus Estatutos, para el segundo<sup>605</sup>.

En cuanto a su tratamiento tributario, las rentas que resultan de la percepción de subvenciones concedidas por el Estado, las CCAA, las EELL y otros organismos y entes públicos se encuentran generalmente exentas para las EDSL por mor del artículo 6.1º c) LRFESFL, siempre y cuando vayan destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas, lo que implica, aunque el tenor literal guarde silencio al respecto, que también deben aplicarse a la realización de los fines de la entidad<sup>606</sup>. Por poner un ejemplo, la renta que pueda aflorar de una subvención concedida a la EDSL para realizar un concierto benéfico para recaudar fondos estaría

---

<sup>603</sup> En este sentido, véase CAZORLA PRIETO, L. M.: Consideraciones sobre el tratamiento del deporte... ob. cit. pág. 190. Para HONTANGAS CARRASCOSA, MESTRE SANCHO, y ORTS DELGADO la importancia de las subvenciones en el deporte se encuentra en su idoneidad para la realización del interés general en el deporte. Vide HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector...* ob. cit., págs. 235-257.

<sup>604</sup> De esta forma se ha pronunciado CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 12.

<sup>605</sup> En su momento ya fue apuntado por CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 52.

<sup>606</sup> De este modo se ha manifestado CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 8. Por su parte, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE encuentra coherente la limitación establecida en la norma. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 7.

lógicamente sometida a gravamen, pero no para una ESL cuyo objeto o finalidad corresponda con la música. En sentido inverso, si de la concesión de una subvención para sufragar un curso sobre una determinada modalidad deportiva de taekwondo resultase una renta positiva para una EDSL, dicho excedente quedaría liberado de gravamen en virtud de este artículo, pero no para una banda musical que tenga forma asociativa porque el desarrollo de esta actividad no supone la realización de su objeto social.

Resulta indiferente, incluso, que la cuantía de una subvención se destine a compensar déficits de explotaciones económicas no exentas o a asegurar su rentabilidad, puesto que el tenor literal no ofrece dudas sobre el sometimiento a gravamen de las rentas que puedan generarse también en este caso<sup>607</sup>. No obstante, CORCUERA TORRES ha planteado *de lege ferenda* la extensión de este supuesto de exención a todas las rentas derivadas de subvenciones destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas, pues considera que su exclusión no tiene demasiado sentido cuando se utilicen para los fines de la entidad<sup>608</sup>.

d') Rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de las EDSL.

Al amparo del artículo 6. 2º LRFESFL, se considerarán liberadas de gravamen las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

En la configuración legislativa de este supuesto de exención se aprecia claramente el carácter analítico que adopta el Impuesto en este régimen fiscal. De hecho, la terminología empleada para desgranar la renta que va a ser exonerada de gravamen recuerda mucho a la clasificación de las rentas que se realiza en la normativa del IRPF. Por otra parte, resalta positivamente la técnica ejemplificadora empleada por

---

<sup>607</sup> Vid., MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 610-611.

<sup>608</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 52. En un sentido similar se ha pronunciado la autora citada en la nota a pie anterior. *Ibidem*, pág. 615.

el legislador con intenciones meramente didácticas para otorgar claridad a este supuesto de exención, señalando ejemplos de rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario. De esta manera, si bien puede parecer innecesaria dicha ejemplificación, lo cierto es que, en un Impuesto sintético como el IS, se agradece por su contenido didáctico.

Como se establece en el artículo 6. 2º LRFESFL, las rentas que van a quedar liberadas de tributación en virtud de este supuesto de exención son aquellas provenientes del capital de la EDSL, ya sea mobiliario o inmobiliario. Entre estas rentas se incluyen las procedentes de la titularidad de inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, así como todas las que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso y disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza; las obtenidas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad; las logradas por la cesión a terceros de capitales propios; las procedentes del arrendamiento de bienes muebles, así como del subarrendamiento; las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales; las procedentes de la cesión del derecho a la explotación de marcas, imágenes, logotipos etc.<sup>609</sup>.

Debe tenerse en cuenta, lógicamente, que esta exención no resulta de aplicación si los elementos que teóricamente pueden producir estas rentas se afectan a explotaciones económicas. En tales supuestos, la renta que pueda generarse deberá calificarse, en principio, como derivada de la realización de una actividad económica y no como resultante de la gestión del patrimonio de la EDSL. Ahora bien, ello tampoco significa que dicha renta deba estar necesariamente gravada, ya que podrá resultar exenta de acuerdo con lo establecido en los artículos 6. 4º y 7º LRFESFL<sup>610</sup>.

Como ya puso de manifiesto PEDREIRA MENÉNDEZ, la exención configurada en este supuesto supone toda una declaración de intenciones porque, a diferencia de lo que ocurría con la derogada LM, se favorece fiscalmente la financiación de las ESL a

---

<sup>609</sup> Vid. *Ibíd.*, págs. 52-53.

<sup>610</sup> Estas consideraciones ya fueron apuntadas por CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 75.

través de las rentas que generan sus valores mobiliarios. En consecuencia, el tratamiento fiscal otorgado a las rentas del capital tiene como uno de sus principales propósitos la estimulación del comportamiento de las ESL, incentivando su participación en entidades mercantiles para así evitar que la realización de explotaciones económicas por sí mismas pueda comprometer la libre competencia. Por supuesto, bajo la adopción de dicha medida subyace la preservación de la neutralidad impositiva en el IS, en la medida que, tributando ordinariamente la empresa en el IS por las explotaciones económicas que lleva a cabo, se evitan las controversias que pueda crear su realización directa por parte de las ESL<sup>611</sup>.

Con todo, pese a la amplitud de este supuesto de exención, parece que no todas las EDSL van a poder beneficiarse fiscalmente de esta situación. En este sentido, CARBAJO PÉREZ señaló que la posibilidad de que una federación deportiva pueda destinar recursos a la adquisición de participaciones en sociedades es quimérica. No obstante, sí debe tenerse en cuenta que, con la LRFESFL, se consuma un cambio real y efectivo en la tributación de las federaciones deportivas, puesto que las rentas provenientes de la gestión económica de sus marcas y logos de titularidad federativa, así como las resultantes de los intereses de cuentas corrientes y de los posibles arrendamientos podrán resultar exentas a la luz del artículo 6. 2º LRFESFL<sup>612</sup>. Por su parte, pensamos que al COE le resultan de aplicación las anteriores reflexiones, en tanto en cuanto, aunque también se contemplan como fuente de financiación en el artículo 39 a) de sus Estatutos aquellos rendimientos que pueda otorgar la gestión de su patrimonio, como es el caso de aquellos que pueda generar la gestión de su imagen, nos suscita dudas que el COE pueda destinar sus recursos a la adquisición de acciones y

---

<sup>611</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo* ...ob. cit., pág. 141. Haciéndose eco de estas reflexiones, véase DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 47. En un sentido parecido exponen CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 8; y RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., pág. 446. Manifestando una opinión distinta, vide, MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., págs. 623-624. Para la autora, el verdadero incentivo se produce cuando la explotación económica que realiza la mercantil y que deja de realizar por sí misma la ESL es deficitaria, puesto que, en esos supuestos, se pueden compensar las pérdidas. En el resto de casos, debe tenerse en cuenta que la renta que haya podido generar la mercantil a causa de la realización de una actividad económica ha tributado, antes de proceder a la distribución de los dividendos, previa y ordinariamente.

<sup>612</sup> CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 353. La doctrina administrativa corrobora que este supuesto de exención ampara a las rentas derivadas del nombre comercial o de la marca comercial porque tienen la consideración de ingresos derivados del patrimonio. Vide la Resolución de la DGT núm. V1488-09, de 22 de junio de 2009.

participaciones en entidades mercantiles, más allá de que puedan usarse instrumentalmente para la ejecución del fin al que sirve.

Por otra parte, para nosotros resulta importantísimo conectar este supuesto de exención con la definición de las explotaciones económicas que se realiza en el artículo 3. 3º LRFESFL, puesto que en este artículo se declara de forma expresa que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no constituye una explotación económica a los efectos de este régimen fiscal<sup>613</sup>. En consecuencia, cualquier renta procedente de estas operaciones se considerará derivada del patrimonio inmobiliario de la EDSL y resultará exenta según lo dispuesto en el artículo 6. 2º LRFESFL. No obstante, ello no es óbice para que las rentas provenientes de otras actividades inmobiliarias sí puedan ser estimadas como resultantes de una actividad económica.

e') Rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos.

Según el artículo 6. 3º LRFESFL, estarán exentas las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

Este supuesto de exención es muy amplio porque abarca las rentas que se generan a partir de tres grandes tipos de operaciones, esto es, de las transmisiones de bienes y derechos realizadas a título oneroso, de las transmisiones y adquisiciones lucrativas y de las que se ponen de manifiesto con ocasión de la disolución y liquidación de la EDSL<sup>614</sup>. De esta manera, pueden tener cabida en este apartado, entre otras, tanto las rentas que surgen a causa de donaciones, herencias y legados, como aquellas que

---

<sup>613</sup> En el artículo 5.1 LIS se contempla una definición de actividad económica equivalente y, en lo que respecta al arrendamiento de inmuebles, se entiende que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. De este modo, se observa cómo, si bien en el régimen general e incluso en el REPE el arrendamiento de inmuebles puede constituir en ciertos casos una actividad económica, en el régimen fiscal que estamos analizando, jamás tendrá dicha consideración.

<sup>614</sup> *Vid., verbigratia*, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 47-48; así como CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 75.

afloran de la celebración de compraventas<sup>615</sup>. Eso sí, no puede perderse de vista que la exención afecta tanto a las rentas positivas como a las negativas, impidiendo en este último caso, como veremos posteriormente, que las pérdidas patrimoniales puedan compensarse con otras rentas positivas no exentas<sup>616</sup>.

En cuanto al cálculo de la renta exenta, en las transmisiones onerosas se genera una plusvalía o una minusvalía valorada en la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable del elemento transmitido. Si se trata de transmisiones lucrativas de bienes o derechos se produce una reducción en el patrimonio de la EDSL a efectos contables que no es deducible fiscalmente, tal y como se infiere del artículo 17.4 a) LIS. En las adquisiciones a título lucrativo la renta obtenida se cifra en el valor normal de mercado del elemento adquirido. Finalmente, si la EDSL adquiere bienes o derechos con ocasión de la disolución y liquidación de otra ESL, deberá atenderse a la norma específica de valoración contenida en el artículo 9 LRFESFL a los efectos de determinar la renta aflorada. Particularmente, en el artículo anteriormente citado se declara lo siguiente: *“Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 6.º del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.”*. Así las cosas, esta norma específica de valoración difiere la determinación de un posible incremento patrimonial a un momento posterior, lo que indica que el designio del legislador es otorgar la mayor neutralidad fiscal al trasvase patrimonial que se produce entre dos ESL a causa de la disolución y liquidación de una de ellas.

- f) Rentas atribuidas o imputadas y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados del artículo 6 LRFESFL.

---

<sup>615</sup> La laxitud de la LRFESFL contrasta con las limitaciones que se exigían anteriormente en la derogada LM. Apuntando en esta dirección, véase, por ejemplo, RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., pág. 446; y MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit., pág. 638.

<sup>616</sup> Tal consideración ya fue apreciada en su día por MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 31.

Con arreglo al artículo 6. 5º LRFESFL, resultarán exentas de gravamen las rentas que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las EDSL y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores del artículo 6 LRFESFL.

Además de cualquier finalidad particular relativa a los regímenes de atribución o imputación de rentas que puedan afectar a las ESL, creemos que CORCUERA TORRES acierta indicando que el artículo 6. 5º LRFESFL puede considerarse como una norma de cierre que pretende exonerar cualquier otro ingreso conseguido sin que medie el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a la consecución exclusiva del fin asociativo<sup>617</sup>. De hecho, dicho parecer se confirma si se atiende a lo dispuesto en el artículo 8 LRFESFL, ya que declara que la base imponible del IS en este régimen fiscal quedará conformada solamente por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, lo cual no es más que una conveniente aclaración de lo que ya se podía deducir, no sin dificultades, de la configuración de la exención de rentas previstas.

Por su parte, a DELGADO GARCÍA este supuesto de exención le parece un tanto redundante, pues estima que, a diferencia de la tónica seguida en los artículos 6. 1º a 6. 4º LRFESFL, la norma no se refiere en este caso a un tipo de renta considerada según su fuente de procedencia, sino a una forma de atribución u obtención fiscal por la ESL de cualquiera de aquellas rentas. Como defiende la autora, nos parece que la voluntad del legislador también ha sido la de aclarar que las rentas señaladas en los números anteriores están exentas, aunque se reciban, a efectos fiscales, mediante el mecanismo de atribución de rentas o por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional<sup>618</sup>.

b) Rentas que derivan de la realización de actividades económicas.

---

<sup>617</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 54.

<sup>618</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 49. En un sentido equivalente, véase CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., págs. 78-79; así como RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones...” ob. cit., pág. 447.



Finalmente, el artículo 6. 4º LRFESFL prevé la exoneración de gravamen de las rentas derivadas de la realización de ciertas explotaciones económicas, remitiéndose dicho precepto al artículo 7 LRFESFL para completar esta exención.

Obviamente, esta exención supone la aceptación tácita de que las EDSL pueden desarrollar su objeto o finalidad específica mediante una explotación económica, así como que también pueden realizarlas, salvo las fundaciones (art. 24 LF), solamente con la finalidad de obtener fondos, esto es, con un carácter instrumental<sup>619</sup>. De hecho, estas posibilidades se consolidaron a efectos fiscales con la llegada de la derogada LM, en la medida que las concepciones arcaicas del sector no lucrativo comenzaron a romper sus lazos con las ideas decimonónicas que lo caracterizaban, ligadas a la beneficencia y a la gratuidad en la mayoría de los casos. No obstante, pese al avance que supuso esta ley, su aplicación generó una abundante litigiosidad en relación con la realización de explotaciones económicas por parte de las ESL y su exención, provocando así, junto con otras circunstancias, su derogación y la aprobación de la LRFESFL<sup>620</sup>. De esta forma, en esta última ley se tolera fiscalmente con mayor laxitud a las EDSL la realización de explotaciones económicas, eximiendo de tributación automáticamente algunas de las rentas que se obtienen por esta vía, lo que contrasta con la anterior exención que era rogada.

La exención de las explotaciones económicas realizadas por una EDSL solamente opera en los términos prescritos en el artículo 7 LRFESFL, de manera que es imprescindible la concurrencia de dos elementos básicos e imprescindibles, esto es, que la explotación económica sea desarrollada en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la EDSL y que dicha explotación se encuentre detallada en el artículo 7 LRFESFL. Estos elementos tratan de asegurar, al fin y a la postre, que esta exención

---

<sup>619</sup> En su momento, esta cuestión ya fue advertida por la doctrina. Por todos, véase MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 85.

<sup>620</sup> Vid. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 55. Los autores se pronunciaron ampliamente sobre los problemas que traía consigo la anterior normativa y el sistema de exención rogada, motivados principalmente por la interpretación restrictiva que asumía la DGT y las dificultades que planteaba la verificación de competencia desleal en la realización de actividades económicas por parte de las ESL, incluidas las EDSL. Vide, por ejemplo, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 131-135.

resulta de aplicación a las rentas procedentes de explotaciones económicas que dan cumplimiento al objeto o finalidad específica de la EDSL.

a') El ejercicio de una explotación económica como medio para realizar el objeto o la finalidad específica de la EDSL.

Por un lado, para que las rentas generadas a través de esta vía resulten exoneradas de gravamen, las explotaciones económicas que las producen deben desarrollarse necesariamente en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la EDSL, puesto que, de lo contrario, resultarán gravadas<sup>621</sup>. En consecuencia, tal y como ejemplificó BLÁZQUEZ LIDOY, una fundación medioambiental no podría disfrutar de una exención de explotaciones económicas de índole deportiva porque sus fines y actividades no tienen nada que ver con el deporte. Por el contrario, si una EDSL organizara un curso de natación podría, *a priori*, disfrutar de la exención que estamos analizando<sup>622</sup>.

En puridad, como afirmó CORCUERA TORRES, la supeditación de la exención que estamos analizando a esta exigencia supone aceptar implícitamente que dichas explotaciones económicas se conciben como una prolongación del objeto o finalidad específica de la EDSL, en cuanto que, por mucho que los resultados obtenidos se destinen a los fines de la EDSL, no basta cualquier actividad económica para poder aplicar la exención, sino que es preciso que sea la propia explotación económica la que persiga por sí misma los fines de interés general a los que la EDSL sirve<sup>623</sup>. Dicho de otro modo, la regulación de esta exención significa, ni más ni menos, la aceptación tributaria de que el objeto o la finalidad específica de una ESL puede cumplirse

---

<sup>621</sup> En tal sentido se ha manifestado la doctrina. *Vide, verbigratia*, MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 101; o, en el ámbito del deporte, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 51. Esta relación medial entre la explotación económica y el objeto o finalidad específica de la EDSL fue calificada por CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES como un requisito material para la aplicación de la exención a la luz de la anterior legislación. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 132.

<sup>622</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002...” ob. cit., págs. 189.

<sup>623</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 54-56. La misma idea se manifestó en CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 132.

mediante la realización de una explotación económica, así como la abstención fiscal de gravar las rentas que puedan generarse en tales supuestos por motivaciones principalmente extrafiscales<sup>624</sup>. Asimismo, ello también nos indica que no cabe extender la exención objeto de análisis a las rentas resultantes de la realización de actividades económicas que tienen un carácter instrumental para la obtención de fondos, pues la exención se supedita a que la realización de dichas actividades sean consecuencia de los fines de la EDSL y ello se deduzca más allá de un mero plano formal.

Sin ánimo de extendernos más en esta cuestión, ya que ha sido tratada en el capítulo anterior, puede sostenerse que una actividad económica desarrolla el objeto o la finalidad específica de una EDSL cuando dicha actividad se incrusta en las finalidades propias. Por ello, si bien la coincidencia de fines no tiene que ser absoluta, es evidente que los fines de interés general tienen que ocupar un lugar esencial, básico y fundamental en el desarrollo de la actividad económica.

La aplicación de dicha teoría sobre las EDSL nos muestra claramente que no es suficiente que una actividad económica incida en el campo del deporte para que pueda reputarse exenta, pues es necesario que el fin de interés general deportivo forme parte también del fin u objeto de la actividad económica<sup>625</sup>. Debe existir, en definitiva, una conexión sólida entre las actividades económicas materialmente realizadas y el objeto social o la finalidad específica de la entidad. Es decir, la actividad económica realizada debe contribuir de forma directa a la realización del fin de interés general deportivo, no siendo suficiente que su incidencia sobre dicho interés general sea meramente testimonial o tangencial.

---

<sup>624</sup> En este sentido, resultan especialmente convincentes las palabras de CALVO ORTEGA, quien muestra una concepción instrumental del Derecho Financiero y Tributario afirmando lo siguiente: “*en el supuesto de que se utilicen las exenciones totales o parciales para el desarrollo de estas actividades de interés general se está realizando la Constitución (sus objetivos) y los tributos no son más que una de las herramientas atribuidas a los poderes públicos para la realización de tales finalidades constitucionales*”. CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad... ob. cit., pág. 42.

<sup>625</sup> STS 557/2008, de 19 de febrero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:557). Haciéndose eco de esta doctrina como explicación de las limitaciones que existen para la exención de las rentas procedentes de actividades económicas, véase RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 281-282.

b') Explotaciones económicas incluidas en el artículo 7 LRFESFL.

Sentado lo anterior, debe tenerse en cuenta, no obstante, que las explotaciones económicas que desarrollen el objeto o finalidad de una EDSL en los términos señalados no se encuentran automáticamente exentas, pues es preciso que dicha explotación se encuentre incluida en el listado que contiene el artículo 7 LRFESFL. Este conjunto de explotaciones económicas, a diferencia del contenido que presenta el artículo 3. 1º LRFESFL en cuanto a los fines de interés general que pueden perseguirse, es cerrado, de modo que, por mucho que se desarrollen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de una EDSL, deberán someterse a gravamen las rentas que se obtengan por el desarrollo de explotaciones económicas no incluidas en el listado al que nos estamos refiriendo<sup>626</sup>. De manera inversa, puede aducirse como crítica que algunas actividades que se recogen en este artículo difícilmente pueden considerarse realizadas en cumplimiento de un fin de interés general<sup>627</sup>.

Evidentemente, tal y como se aprecia echando un simple vistazo al artículo 7 LRFESFL, no resultan de aplicación a las EDSL todas y cada una de las explotaciones económicas que menciona con carácter taxativo el artículo anteriormente mencionado. Por ello, procede examinar con detalle dicho precepto para determinar cuáles de estas explotaciones económicas pueden realizar las EDSL en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. En particular, las EDSL pueden realizar principalmente cinco tipos de explotaciones económicas detalladas en el artículo 7 LRFESFL<sup>628</sup>.

**- Prestaciones de servicios de carácter deportivo.**

---

<sup>626</sup> Es una cuestión pacífica que el listado contenido en el artículo 7 LRFESFL constituye *numerus clausus*. Al respecto, véase, por ejemplo, *ibíd.*, págs. 282-283; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 51; así como BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 189.

<sup>627</sup> En su día ya fue apuntado por los autores. Por todos, véase MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 97.

<sup>628</sup> La doctrina ha sido unánime en la identificación de dichas explotaciones económicas. *Vid. verbigratia*, RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., págs. 282-285; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 51-57.

El tipo de explotación económica generadora de rentas exentas que realizan las EDSL es, por antonomasia, el regulado en el artículo 7. 10º LRFESFL, cuya redacción es la que sigue: “*Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.*”.

Como se desprende del tenor literal del precepto, para que proceda la exención de estas explotaciones económicas es imprescindible que concurran unas determinadas circunstancias, habida cuenta de que la norma acota en un sentido bastante concreto el ámbito de la exención de las “*explotaciones económicas deportivas*”. Al respecto, CORCUERA TORRES ha identificado una dimensión positiva y otra negativa, en cuanto que la redacción empleada por el legislador delimita directamente las explotaciones económicas que pueden generar rentas exentas en este caso, esto es, en un sentido positivo; pero también excluye expresamente determinadas situaciones de dicha delimitación, tal y como ocurre con los servicios relacionados con los espectáculos deportivos o los prestados a los deportistas profesionales<sup>629</sup>.

En consecuencia, los contornos que presenta la exención de estas explotaciones económicas nos llevan a realizar una serie de consideraciones sobre los mismos.

1) Si se atiende a la delimitación positiva formulada en la redacción del precepto, lo primero que se advierte es que las explotaciones económicas que quedan enmarcadas en el artículo 7. 10º LRFESFL son aquellas relacionadas directamente con el deporte. Por lo tanto, puede afirmarse sin ambages que estamos ante genuinas explotaciones económicas de índole deportiva en estos supuestos. Pero, ¿cuándo o en qué términos puede sostenerse la presencia del deporte y la educación física a los efectos de determinar la aplicación de esta exención? BLÁZQUEZ LIDOY teorizó convenientemente sobre esta cuestión, puesto que el artículo 7. 10º LRFESFL, guardando silencio al respecto, deja abierta cualquier interpretación. Aun así, como confirma el citado autor, no existiendo razones para acoger una interpretación

---

<sup>629</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 57-58.

restrictiva, la referencia realizada al deporte y a la educación física en el artículo que estamos analizando debe entenderse en un sentido amplio. Por consiguiente, aunque la presencia de una estructura pública o privada, como es el caso de las federaciones deportivas, puede ser un buen indicador para concluir la presencia de actividad deportiva, lo cierto es que no es indispensable<sup>630</sup>.

Sin embargo, el entendimiento del deporte en sentido amplio, motiva la existencia de situaciones fronterizas en las que un deslinde nítido entre lo que es deporte y lo que son otras actividades como el ocio, el tiempo libre, el turismo, etc., se convierte en un problema real, habida cuenta de que el deporte participa en mayor o menor grado en aspectos relacionados con el juego o el entretenimiento<sup>631</sup>. A nuestro modo de ver, para determinar si una actividad puede considerarse deporte a los efectos que estamos analizando, debe atenderse a la primacía o predominancia de los elementos deportivos sobre otros, teniendo en cuenta, eso sí, que dichos juicios deben observar la porosidad inherente al fenómeno deportivo.

2) Pero, por otra parte, la exención solamente alcanza a las prestaciones de servicios vinculadas con el deporte, de forma que las entregas de bienes quedan excluidas de la exención objeto de estudio, incluso aunque dichos bienes se consideren material deportivo indispensable para la práctica deportiva<sup>632</sup>.

En tal sentido, no puede ignorarse que, como afirmó BLÁZQUEZ LIDOY, pueden plantearse problemas de gestión en aquellos supuestos en los que el precio sea único y comprenda tanto prestaciones de servicios como entregas de bienes. En estos casos, deberá separarse la renta que deriva de la prestación de servicios de la renta que

---

<sup>630</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 189-190. Para una completa teorización sobre el deporte y la educación física nos remitimos al primer Capítulo de este trabajo y a la bibliografía citada en el mismo.

<sup>631</sup> Apuntado esa dificultad en la diferenciación de las actividades, *vide Ídem*.

<sup>632</sup> En este sentido se han manifestado los autores. *Vid.* DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 51; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 58-59; este mismo autor en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económicas desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 24, 2008, pág. 8 (recurso electrónico); VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones... ob. cit., pág. 95; y CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 13.

viene a retribuir las entregas de bienes, puesto que, en principio, las primeras rentas resultarán liberadas de gravamen y las segundas no<sup>633</sup>.

3) Los hitos que demarcan esta explotación económica susceptible de producir rentas exentas no terminan aquí, ya que las prestaciones de servicios deportivos a las que hace referencia el artículo 7. 10º LRFESFL tienen que realizarse en favor de personas físicas, siendo totalmente indiferente que el pagador de dichos servicios sea la propia persona receptora o un tercero (ayuntamientos, asociaciones de padres, colegios...)<sup>634</sup>. En suma, independientemente de quien soporta económicamente el pago, cualquier prestación de servicios realizada en favor de una persona jurídica dará lugar, inevitablemente, a una renta gravada<sup>635</sup>.

4) A mayor abundamiento, los servicios a los que nos venimos refiriendo, deben ser, como es obvio, servicios de índole deportiva. Es decir, prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte y la educación física, en tanto en cuanto, si no presentan una relación directa, no pueden enmarcarse en este apartado<sup>636</sup>. Concretamente, atendiendo a los criterios fijados en el artículo 11 LIVA, CORCUERA TORRES concluye que la puesta a disposición de una instalación deportiva debe estar relacionada directamente con la práctica del deporte, ya que, si solamente es accesorio,

---

<sup>633</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 190-191. Asimismo, el autor sostiene que no es correcta la referencia que se efectúa en el artículo 7. 10º LRFESFL a los servicios de carácter deportivo, en la medida que, en puridad, lo que se prestan son servicios a personas que practican deporte y que están relacionados con dicha práctica.

<sup>634</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 52-53; VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones... ob. cit., pág. 95; así como LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., pág. 461.

<sup>635</sup> Véase, al respecto, verbigracia, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., págs. 60-61; es mismo autor en: CORCUERA TORRES, A.: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., pág. 9; y CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 13.

<sup>636</sup> En tal sentido, por ejemplo, véase DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 52; y VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones... ob. cit., pág. 95. Secundado dicha interpretación, vide LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., pág. 461.

la renta obtenida no podrá resultar exenta, al menos por mor del artículo 7. 10º LRFESFL<sup>637</sup>.

5) En lo que respecta a la delimitación negativa que se produce en el artículo 7. 10º LRFESFL, tal y como hemos tenido ocasión de apreciar, se excluyen las prestaciones de servicios realizadas a deportistas profesionales y también las relacionadas con los espectáculos deportivos<sup>638</sup>. La primera de estas exclusiones es una buena muestra de que el legislador pretende proteger fiscalmente el deporte aficionado, que es el que con mayor fuerza alcanza al ciudadano, frente al profesional, el cual se encuentra notablemente mercantilizado<sup>639</sup>.

No obstante, pese a esta loable intención, lo cierto es que, tal y como han apuntado los autores, en determinadas ocasiones es complicado discernir cuándo un deportista es profesional. Al respecto, tanto BLÁZQUEZ LIDOY como DELGADO GARCÍA han manifestado que la consideración del carácter profesional de un deportista puede concluirse cuando existe un contrato por cuenta ajena de dicho tipo. En caso contrario, esto es, si el deportista no tiene este modelo de contrato, debe entenderse que es profesional cuando actúe por cuenta propia y sus rentas provengan del ejercicio de su

---

<sup>637</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 59. De la misma opinión es BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 191. Por su parte, la DGT también apuntó en la misma dirección. *Vid.*, aunque en relación con el IVA, la Resolución de la DGT núm. 0714-02, de 13 de mayo de 2002, en la que se confirma que el masaje deportivo solamente se encuentra relacionado con el deporte de manera indirecta.

<sup>638</sup> Reputando como lógica ambas restricciones porque en ambos casos el deporte se transforma en un negocio, véase CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 8. Con base en esta limitación legal, en la Resolución de la DGT núm. V1672-12, de 31 de julio de 2012 se pone de relieve que, en el caso objeto de análisis, no estarán exentas las cantidades percibidas por una federación deportiva de ámbito autonómico derivadas de la inscripción a campeonatos nacionales o autonómicos, así como tampoco los ingresos relacionados con la organización de los mismos.

<sup>639</sup> La doctrina administrativa se ha mostrado en armonía con la apodíctica redacción que estamos analizando. Véase la Resolución de la DGT núm. V1488-09, de 22 de junio de 2009. No obstante, a PEDREIRA MENÉNDEZ le pareció que el gravamen de las rentas abonadas por los deportistas profesionales para practicar deporte en los términos que estamos barajando resulta contradictorio con el hecho que se declaren exentas en la disposición adicional duodécima de la LRFESFL las rentas que puedan obtener las federaciones deportivas por la celebración, retransmisión, difusión de competiciones oficiales o amistosas. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo ...ob. cit.*, pág. 161.



actividad deportiva, tal y como ocurre con el golfista que cobra por ir a torneos<sup>640</sup>. Por lo tanto, vistos los criterios empleados, resulta totalmente irrelevante que el deportista sea miembro o socio de la entidad que presta los servicios, así como su posible afiliación a la federación deportiva correspondiente<sup>641</sup>.

Con todo, los obstáculos no terminan con una hipotética determinación del carácter profesional del deportista, puesto que, en realidad, la aplicación de la exención dista de ser sencilla cuando las EDSL prestan los servicios de manera indistinta a deportistas profesionales y amateurs. En particular, nos parece un gran esfuerzo la aplicación de los criterios de diferenciación propuestos, lo que induce a pensar que algunas EDSL podrían plantearse impedir el uso de sus instalaciones a los deportistas profesionales, lo cual, desde luego, no coadyuva al fomento del deporte<sup>642</sup>.

En cuanto a los espectáculos deportivos, como apuntó en su momento CORCUERA TORRES, es preciso diferenciar la cuantía que las personas pagan por hacer deporte del importe que abonan por ver un espectáculo deportivo, pues esto último no está exento. Si el sistema es mixto, es decir, si se paga una cuota global, habrá que diferenciar la parte que corresponde a la práctica deportiva de la parte que se abona para presenciar el espectáculo deportivo<sup>643</sup>.

---

<sup>640</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 193; y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 53. Al respecto, no debe perderse de vista que, en el artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, se declara que son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dedican voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Además, en el segundo párrafo se aclara que aquellos sujetos que solamente perciban una compensación por los gastos que les genera la práctica deportiva no pueden ser considerados deportistas profesionales.

<sup>641</sup> En tal sentido se pronuncian DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 53; así como CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., pág. 60.

<sup>642</sup> Esta dificultad y el posible efecto adverso asociado ya fueron advertidas por PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo*, ...ob. cit., pág. 160. De forma pareja se pronuncia MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones*... ob. cit. págs. 700-701.

<sup>643</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., pág. 61; también este mismo autor en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., págs. 9-10. De la misma opinión es DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 54. En la Resolución de la DGT núm. V1132-11, de 5 de febrero de 2011, se pone de relieve que, las rentas obtenidas por una federación deportiva de pádel de ámbito autonómico a través de cuotas de inscripción en torneos y competiciones, son rentas gravadas porque dichos torneos o competiciones están destinados al público. Es decir, dicho gravamen se fundamenta en el hecho que las rentas mencionadas

Según manifestó acertadamente BLÁZQUEZ LIDOY, esta exclusión, coincidente con la prevista en el artículo 20 Uno 13° LIVA<sup>644</sup>, indica que la exención se limita al deporte activo, el cual, tal y como hemos explicado en este estudio, es el que mayores beneficios reporta a la ciudadanía y, en consecuencia, el que puede considerarse de interés general en determinadas situaciones. No obstante, a los efectos de determinar la cuantía de la obligación tributaria principal, esta exclusión no debe ser valorada necesariamente de forma negativa, ya que debe tenerse en cuenta que, cuando los espectáculos deportivos son actividades económicas deficitarias, como ocurre con algunos espectáculos deportivos locales o aficionados, el verdadero incentivo se encuentra, paradójicamente, en su gravamen, porque pueden compensarse las pérdidas con otras rentas positivas no exentas<sup>645</sup>.

6) En resumen, analizadas las fronteras de esta exención, puede sostenerse, como lo hizo CORCUERA TORRES, que las contraprestaciones satisfechas en pago de los servicios prestados para que los deportistas amateurs practiquen deporte no se someten a tributación alguna en el IS. En particular, quedan cubiertas por el ámbito de aplicación de esta exención las cantidades abonadas que vengán a retribuir prestaciones de servicios como la cesión de uso de instalaciones deportivas para la práctica de deporte. Si dicha utilización se retribuyera por la vía de las cuotas de entrada y periódicas, las rentas percibidas por la EDSL también resultarían exentas, bien por este supuesto de exención, o bien por el recogido en el artículo 6. 1º b) LRFESFL.

---

proviene de la celebración de un espectáculo deportivo. Igualmente ocurre con aquellas rentas que derivan de la autorización de dichos torneos o competiciones, o de la eventual colaboración de la federación en su organización.

<sup>644</sup> Como en su momento apreciaron algunos autores, la configuración del artículo 7. 10º LRFESFL es muy similar a la empleada para la exención que se regula en el artículo 20 uno 13º LIVA. En concreto, como ponen de relieve LASARTE ÁLVAREZ *et alii*, el artículo 7. 10º LRFESFL se configura de forma más restrictiva que la disposición contenida en el artículo 20 uno 13º LIVA, en tanto en cuanto, en esta última norma, la prestación de servicios a deportistas profesionales no se exceptúa del ámbito de aplicación de la exención, mientras que en la LRFESFL sí. Por todos, véase LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 462; así como MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit. págs. 698-699.

<sup>645</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 193-195. También se hace eco DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 54.

Ahora bien, tal y como hemos ido exponiendo, los contornos de esta explotación económica revelan complicaciones en la gestión de la aplicación de la exención, puesto que deberán diferenciarse las rentas exentas de las gravadas en aquellos casos en los que la EDSL solamente cobra una cuota o la propia entrada a distintos tipos de sujetos en pago de servicios o entregas de bienes varios. Este sería el caso, por ejemplo, de una fundación deportiva que gestiona un gimnasio en el que se practica y se enseña indistintamente una determinada práctica deportiva a deportistas aficionados y profesionales, cobrando una cuota mensual que otorga derecho al uso de sus instalaciones deportivas, pero también de otros servicios accesorios o el derecho a asistir a exhibiciones deportivas realizadas por los deportistas profesionales que entrenan en dicho gimnasio. Por ello, nos parece conveniente el establecimiento de algún sistema que permita distinguir las rentas gravadas de las exentas de un modo sencillo y eficaz, tal y como ocurre con el artículo 8.2 LRFESFL para la determinación de los gastos fiscalmente deducibles, aunque quizá sea suficiente con que la propia EDSL opte por un criterio lógico de imputación (en función de costes, precio mercado, etc...) <sup>646</sup>.

**- Las explotaciones económicas a las que se refiere la disposición adicional segunda de la LRFESFL.**

A ciertas EDSL les resulta de aplicación otro supuesto de exención de manera extraordinaria. En particular, el segundo apartado de la disposición adicional duodécima de la LRFESFL establece lo siguiente: *“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley que procedan de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia”*.

---

<sup>646</sup> En un sentido parecido, véase *Ibidem*, respecto del primer autor, pág. 193. Para llegar a esta conclusión, el autor se apoya en la STS 146/2003, de 19 de enero de 2003 (ECLI: ES:TS:2003:146). En esta Sentencia, aunque se trata de materia IVA, se advierte certeramente que, cuando por una cuota se satisfagan diversas prestaciones de servicios, resultaría imposible discriminar qué parte de esa cuota respondía a la realización o promoción de actividades deportivas y qué parte no.

Al respecto, VIDAL WAGNER defendió que no debe asumirse de manera automática y apriorista que este tipo de rentas derivan de una explotación económica, siendo preciso comprobar caso por caso si concurre una organización empresarial de gestión de derechos televisivos y marketing. En caso afirmativo, le resulta claro que la actividad desarrollada será una explotación económica. Si no concurre dicha organización, la actividad no podrá tildarse de económica y, por lo tanto, las rentas producidas deberán calificarse como rendimientos derivados del patrimonio mobiliario. Evidentemente, esta interpretación no influiría en la tributación de las EDSL recogidas en el artículo 2 e) LRFESFL, puesto que la renta que pudiera aflorar en los supuestos enunciados estaría exenta de todos modos por mor de la disposición adicional mencionada o por la aplicación de la exención que se recoge en el artículo 6. 2º LRFESFL. Sin embargo, la situación sería bien distinta para las EDSL que no se detallan en el artículo 2 e) LRFESFL, habida cuenta de que las rentas a las que hace referencia la disposición adicional que estamos comentando podrían resultar exentas al amparo del artículo 6. 2º LRFESFL, cuando se entendiese que no provienen de la realización de una explotación económica<sup>647</sup>.

Pero, la cuestión es ¿realmente es posible entender que las rentas a las que se refiere la disposición adicional objeto de estudio pueden no proceder del desarrollo de una explotación económica? DELGADO GARCÍA entiende razonablemente que estas rentas provienen en todo caso de una explotación económica, lo cual es evidente si se observa de manera conjunta tanto la definición de actividad económica que se recoge en el artículo 3 LRFESFL como el contenido de la disposición adicional duodécima. De hecho, estamos de acuerdo, como sostiene la autora, en que la redacción de este precepto solamente tiene sentido si se parte de la base de que los ingresos derivados de los derechos televisivos y de marketing son consecuencia de una explotación económica, ya que, de lo contrario, no hubiera sido demasiado razonable que el legislador previera este supuesto de exención concreto, habida cuenta de que solamente se someten a gravamen las rentas procedentes de ciertas explotaciones económicas<sup>648</sup>. A

---

<sup>647</sup> VIDAL WAGNER, G.: “Federaciones deportivas internacionales... ob. cit., págs. 7-8.

<sup>648</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 55. En un sentido similar parece entenderlo BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 194-195. Por su parte, la DGT parece confirmar este parecer en su Resolución núm. V1233-09, de 25 de mayo de 2009. En la misma, se pone de manifiesto que las rentas que obtuvo una Federación deportiva de fútbol ámbito autonómico por

mayor abundamiento, dicha interpretación se confirma si se tiene en cuenta que, en condiciones normales, es decir, si no existiera el apartado segundo de la disposición adicional objeto de comentario, las rentas resultantes del desarrollo de estas actividades económicas deberían estar sometidas a gravamen porque no se encuentran detalladas en la lista que recoge el artículo 7 LRFESFL, con la salvedad, eso sí, de que puedan encajar en los apartados 11º o 12º del artículo anteriormente citado por resultar explotaciones económicas complementarias o auxiliares o de escasa relevancia.

Entonces, sentado que estas actividades constituyen actividades económicas y que las rentas resultantes resultarían gravadas a la luz del artículo 7 LRFESFL, nos preguntamos por las motivaciones del legislador para regular *ex professo* una previsión normativa extraordinaria y favorable que solamente resulta de aplicación a un selecto grupo de EDSL. Evidentemente, tal iniciativa debe estar firmemente justificada, especialmente para evitar que la disposición adicional que estamos analizando vulnere el principio de igualdad en la imposición.

En realidad, esta exención especial se justifica por motivaciones extrafiscales. Como tuvimos ocasión de exponer en la primera parte de este trabajo, el deporte en España responde a un modelo *publicado*, actuando las federaciones deportivas de manera vicaria en algunas ocasiones. Pues bien, que las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 LRFESFL celebren, retransmitan o difundan por cualquier medio las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia, contribuye al desarrollo del deporte, pero, sobre todo, constituye el cumplimiento de su objeto o finalidad específica<sup>649</sup>. En consecuencia, siendo el legislador sensible ante esta situación, aborda esta cuestión de forma específica para evitar que los sujetos que realizan estas actividades puedan soportar una presión fiscal directa que frene la actividad deportiva federada. Obviamente, los concretos sujetos detallados son apropiados, lo que no tendría demasiado sentido sería

---

la organización de partidos de fútbol entre las selecciones absolutas autonómicas femenina y masculina y las selecciones de otra Comunidad Autónoma y de otro país, financiando su coste a través de la venta de los derechos de imagen de los mismos, y obteniendo de forma complementaria financiación con la venta de entradas al público, estarían exentas del IS, en la medida que respondan a los requisitos establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional decimosegunda de la LRFESFL.

<sup>649</sup> *Vide*, por ejemplo, los artículos 33 y 48 LD; así como el artículo 4.2 de los Estatutos del COE.

arrogar tal beneficio a una fundación deportiva, al menos con el modelo deportivo que tenemos actualmente.

Sea como fuere, independientemente de la *ratio legis* de la disposición analizada, CORCUERA TORRES señaló que no tributarán, por tanto, los derechos de inscripción, los ingresos por venta de entradas, los derechos percibidos por retransmisiones o difusión, las multas disciplinarias, las fianzas o tasas por recursos, etc.<sup>650</sup>.

#### **- Explotaciones económicas auxiliares o complementarias.**

Otro tipo de explotaciones económicas que pueden realizar las EDSL, y cuyas rentas pueden resultar exentas de tributación, en este caso de acuerdo con el artículo 7.11º, son aquellas que tienen un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto social<sup>651</sup>.

Pero, ¿cuándo una explotación económica merece tal calificación a estos efectos? A nuestro modo de ver, una explotación económica se considera complementaria o auxiliar cuando, sin desarrollar de forma concreta el objeto o la finalidad específica de una ESL, contribuye a su realización en un sentido material y no económico.

En el deporte, BLAZQUEZ LIDOY centró la cuestión convenientemente, afirmando lo siguiente: “*Se trata de discernir entre lo que es deporte como sector (en sentido estricto) del deporte como rama (en sentido amplio o con actividades relacionadas)*”. En el primer supuesto existe una relación directa con la gestión y la propia práctica deportiva, como ocurre con la puesta a disposición de instalaciones o equipamientos deportivos. En el segundo, se trata de actividades relacionadas con el

---

<sup>650</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 58.

<sup>651</sup> Dicha posibilidad se confirma, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. V1672-12, de 31 de julio de 2012.

deporte, inducidas o generadas por el mismo, pero que tienen una naturaleza muy heterogénea.

Por consiguiente, como expone el autor, las rentas que podrán resultar exentas en virtud de este título exonerador, porque contribuyen de manera accesoria, pero con cierto vigor, a la realización de los fines de la EDSL, alcanzan a las resultantes de entregas de bienes necesarios para la práctica del deporte, así como a las derivadas de la reparación del material deportivo o del alquiler de taquillas. *A sensu contrario*, no podrán considerarse explotaciones económicas complementarias o auxiliares por estos mismos motivos las actividades de restauración en las instalaciones deportivas, los masajes recreativos, los alquileres de bienes para finalidades no deportivas, vallas publicitarias, baños turcos, servicios esteticistas...<sup>652</sup>.

Con todo, la demarcación de las explotaciones económicas complementarias o auxiliares no termina con su delineación cualitativa, en cuanto que el legislador ha previsto un límite cuantitativo que no puede ser rebasado<sup>653</sup>. Tal y como se dispone en el párrafo segundo del artículo 7. 11º LRFESFL, no se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. De este modo, por mucho que la explotación económica contribuya a la realización del objeto o finalidad específica de la EDSL, el límite señalado impedirá considerar cualquier variable cualitativa, lo cual, pese a servir a la seguridad jurídica, es discutible desde un prisma sustantivo por su carácter artificial, así como por su posible “*efecto umbral*”.

Sea como fuere, al margen de lo anterior, no queremos dejar de advertir en este momento punto que la redacción de este precepto sugiere que no toda actividad realizada por una EDSL debe tildarse de económica. Obviamente, para que se declaren

---

<sup>652</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., pág. 195. Haciéndose eco de estas reflexiones, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., pág. 57.

<sup>653</sup> En un sentido parecido se manifiesta DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 56. Por su parte, MÁRQUEZ SILLERO opina de una forma distinta, pues estima que el criterio cuantitativo es el único que contempla el artículo 7. 11º LRFESFL. Cfr. MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones*... ob. cit. pág. 704.

exentas las rentas que proceden de explotaciones económicas complementarias o auxiliares al amparo del precepto que estamos estudiando, es necesario que existan otras actividades que puedan calificarse como “*principales*”. Estas actividades, según los términos del articulado, deben ser explotaciones económicas exentas o actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la EDSL para que pueda operar la exención. Por tanto, pese a la intensa fuerza de atracción que se deriva de la amplísima definición otorgada a la realización de actividades económicas, nos parece que el legislador estima que estas segundas actividades son aquellas que no se adjetivan como económicas.

Por otra parte, dichos términos también podrían interpretarse en el sentido de que el legislador entiende que todas las actividades son económicas, refiriéndose, en relación con las segundas, a aquellas actividades económicas realizadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica, pero que no encuentran acomodo en el listado contenido en el artículo 7 LRFESFL. No obstante, dicha interpretación debe descartarse porque, de haber sido éste el sentido querido, el legislador hubiera hecho referencia simple y llanamente a actividades económicas realizadas en cumplimiento del objeto o la finalidad específica.

#### **- Explotaciones económicas de escasa relevancia.**

Las EDSL también pueden gozar de exención por las rentas derivadas de explotaciones económicas de escasa relevancia, entendiéndose por tales, de acuerdo con el artículo 7. 12º LRFESFL, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Como podemos observar, el legislador se encomienda a un criterio cuantitativo para precisar cuáles son estas explotaciones económicas, de forma que debe interpretarse que las explotaciones económicas de escasa relevancia ostentan tal condición debido a su residual incidencia en términos cuantitativo-económicos sobre el resultado económico de la EDSL<sup>654</sup>. Sin embargo, de acuerdo con el parámetro

---

<sup>654</sup> De una manera similar se expresa *ídem*. Por otra parte, aunque no nos parece lo más conveniente porque encaja mejor para determinar cuándo una actividad económica es auxiliar o complementaria,



establecido, lo que para una EDSL puede ser una explotación de escasa relevancia porque, aparte de no sobrepasar el umbral económico establecido, no supera, por ejemplo, el 5 por 100 del resultado contable obtenido; para otra puede suponer una parte más importante de dicho resultado, siempre, claro está, que se respeten todos los límites que demarca la LRFESFL para el acceso al régimen fiscal favorable regulado en esta Ley.

Ante esta situación, debemos concluir que el criterio establecido para la acotación de las explotaciones económicas de escasa relevancia beneficia en mayor proporción a las pequeñas EDSL, pudiendo desdibujarse en cierto modo la finalidad de la norma en estos casos<sup>655</sup>.

Por otra parte, se plantea la duda de si las explotaciones económicas de escasa relevancia deben desarrollarse, además, en cumplimiento del objeto o finalidad específica, habida cuenta de que el artículo 7 LRFESFL es meridiano cuando establece que las explotaciones económicas detalladas en este artículo deben realizarse en cumplimiento de dicho objeto o finalidad. Si acogemos esta interpretación, las explotaciones económicas de escasa relevancia deben identificarse con aquellas que realizan el objeto o finalidad, pero que no se encuentran recogidas en el listado contenido en el resto de ordinales del artículo 7 LRFESFL<sup>656</sup>.

Sin embargo, diversos autores han abrazado una interpretación más abierta, sosteniendo que se pueden acoger a esta exención las explotaciones económicas no incluidas en el elenco del artículo 7 LRFESFL que coincidan con los fines propios, las explotaciones económicas no asimilables al objeto, así como las explotaciones

---

creemos que el legislador también podría haber optado por un criterio cualitativo en función de la incidencia que tienen dichas explotaciones en la actividad de la EDSL.

<sup>655</sup> En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ sostuvo que el límite cuantitativo fijado debía incrementarse hasta los 30.000 euros porque es la cuantía que se presume como dotación suficiente para constituir una fundación, tal y como se infiere del artículo 2.1 LF. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo* ...ob. cit., pág. 172.

<sup>656</sup> Sin pronunciarse expresamente, pero deduciéndose de sus razonamientos, *vide* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002... ob. cit., págs. 195-196.

económicas complementarias, si son inferiores a 20.000, pero exceden del límite del 20 por 100 anteriormente visto<sup>657</sup>.

A nuestro juicio, si bien la redacción del artículo parece indiscutible, lo cierto es que el legislador declara lo siguiente en la propia Exposición de motivos: “*La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia*”. Entonces, vista esta motivación, parece que el legislador hizo uso de una técnica legislativa deficiente, en tanto en cuanto creemos que, cuando pretendía exonerar de gravamen las rentas procedentes de explotaciones económicas de escasa relevancia, pretendía que dichas explotaciones no tuvieran porqué desarrollar el objeto o la finalidad específica de la ESL.

Finalmente, al margen de lo anterior, cabe resaltar que, como también señaló DELGADO GARCÍA en su momento, este supuesto de exención no tiene la consideración de mínimo exento porque, una vez se supere el umbral máximo, se producirá la tributación de la totalidad de estas rentas<sup>658</sup>.

#### **- Otras explotaciones económicas que pueden desarrollar las EDSL.**

Finalmente, la doctrina ha señalado otras explotaciones económicas recogidas en el artículo 7 LRFESFL que pueden realizar las EDSL, y cuyas rentas podrán quedar liberadas de gravamen, siempre y cuando se desarrollen en cumplimiento de los fines de la EDSL. Nos referimos, concretamente, a las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte (art. 7. 2º LRFESFL), es decir, explotaciones económicas relacionadas con la medicina deportiva; a las

---

<sup>657</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 56-57. De esta misma opinión son CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro*... ob. cit., págs. 84-85; así como CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos...” ob. cit., pág. 9.

<sup>658</sup> *Ídem.*, respecto de las dos primeras obras. Del mismo parecer es MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones*... ob. cit. págs. 704-705.

explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico (art. 7. 3º LRFESFL) desarrolladas en el ámbito del deporte, a las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (art. 7. 8º LRFESFL) sobre el deporte, y a las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia (art. 7. 9º LRFESFL), en relación directa con el deporte<sup>659</sup>.

En suma, las anteriores actividades económicas son susceptibles de generar rentas exentas si, como hemos afirmado, su realización obedece al cumplimiento del objeto o finalidad específica de las EDSL<sup>660</sup>. Ahora bien, que el artículo 7 LRFESFL sea claro en este aspecto, no significa, como han sostenido algunos autores, que dichas actividades tengan que estar explícitamente recogidas en los estatutos de la EDSL<sup>661</sup>. No obstante, lo usual es que así sea, en la medida que dicha acogida determina una presunción *iuris tantum* relativa a que la actividad en cuestión contribuye a la realización del objeto o finalidad específica. De esta forma, si la Administración tributaria pretende desvirtuar la servidumbre de la actividad económica hacia el objeto o finalidad específica de la EDSL, deberá desplegar suficiente actividad probatoria para ello, ya que sobre ella recae la carga de la prueba. Si las actividades económicas no se encuentran expresamente recogidas en los estatutos, como hemos venido sosteniendo, dicha carga se invierte, correspondiendo a la EDSL entonces la prueba de esta cuestión. Si por cualquier circunstancia existieran problemas para probar estos extremos, la EDSL debe tener presente que estas explotaciones económicas podrían también calificarse como auxiliares o complementarias en los términos barajados anteriormente, de forma que resultarían exentas por esta vía, teniendo en cuenta, eso sí, las limitaciones cuantitativas que se establecen para este supuesto. Desde luego, en estos supuestos, esta

---

<sup>659</sup> Entre otros, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 58; así como este mismo autor en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas...” ob. cit., pág. 7.

<sup>660</sup> En este sentido, *vide, verbigratia*, MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos...” ob. cit., pág. 34.

<sup>661</sup> Entre los autores que defienden esta postura, puede consultarse DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 58; así como, defendiendo esta tesis de una forma más velada, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002...” ob. cit., págs. 195-196.

posibilidad supone una interesante alternativa para la fiscalidad de las EDSL, dotando de mayor flexibilidad al régimen de exención que se regula en la LRFESFL.

c') Valoración global de la exención de rentas procedentes de la realización de explotaciones económicas en el RESFL.

En líneas generales, la doctrina ha sostenido que la exención de las rentas provenientes de las explotaciones económicas reguladas en la LRFESFL mejoró el tratamiento fiscal de estas rentas frente al otorgado en la derogada LM, pues la sustitución de la exención rogada por una exención *ex lege* ha contribuido a drenar la abundante litigiosidad que se produjo bajo su vigencia, simplificando el tratamiento de estas rentas mediante la instauración de un régimen fiscal mucho más respetuoso, que duda cabe, con la seguridad jurídica<sup>662</sup>. En definitiva, la eliminación del criterio decisorio de la Administración tributaria, junto con la correlativa objetivación de la exención de estas rentas, evita interpretaciones desmesuradamente restrictivas.

Sin embargo, la misma doctrina que reconoce el avance y las virtudes de este aspecto de la LRFESFL manifiesta, al mismo tiempo, sus reservas o críticas sobre la técnica legislativa empleada. Estas críticas se anclan sobre distintos razonamientos, pero pueden sistematizarse someramente de la siguiente manera.

Por una parte, se encuentran aquellas críticas que se articulan desde la aceptación del modelo impositivo tradicional de las ESL y que son moderadas en sus propuestas, es decir, que sólo proponen corregir eventuales deficiencias, pero sin llegar a proponer soluciones que rompan totalmente con la estructura con la que se configura este régimen tributario.

En particular, en esta posición podemos situar a algunos autores que reprochan la casuística que se aprecia en la delimitación del listado cerrado de explotaciones

---

<sup>662</sup> Entre los autores que reconocen estas virtudes, *vide, verbigratia*, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo* ...ob. cit., págs. 162-163, DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de las entidades deportivas" ... ob. cit., pág. 58; CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro*... ob. cit., pág. 88; CARBAJO PÉREZ, R.: "Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades..." ob. cit., pág. 14; MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones*... ob. cit. págs. 733-734; y CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos*... ob. cit., págs. 62-63.

económicas que se detalla en el artículo 7 LRFESFL<sup>663</sup>. De hecho, PEDREIRA MENÉNDEZ, autor especialmente partidario de eliminar el régimen de exención mixta previsto a costa de ampliar los gastos que resultan fiscalmente deducibles, denunció también que el *numerus clausus* regulado en el artículo 7 LRFESFL no era adecuado porque siempre pueden existir actividades no previstas en el precepto y que, no obstante, sean merecedoras del incentivo fiscal. Por ello, estima que debería haberse dejado alguna opción para completar o ampliar la lista por la vía de su solicitud ante la AEAT<sup>664</sup>. Más tajante se muestra RUIZ GARIJO, quien se basa en los razonamientos de CALVO ORTEGA para concluir que no era necesaria la lista recogida en el artículo 7 LRFESFL. De este modo, a su juicio debería bastar con que la explotación económica se desarrolle en cumplimiento del fin de interés general al que sirven estas entidades, así como el respeto del límite previsto en el artículo 3. 3º LRFESFL<sup>665</sup>.

Desde luego, las anteriores interpretaciones solventarían algunas de las principales paradojas a las que aboca la configuración actual del artículo 7 LRFESFL. En este sentido, adoptando la fórmula legal propuesta en el párrafo anterior, se sortearía la contradicción que se plantea por la exención de las rentas que surgen de la realización de actividades económicas de escaso valor, pero que no contribuyen a la realización del objeto o finalidad específica de la EDSL, y el gravamen de las rentas resultantes del desarrollo de actividades económicas principales realizadas en cumplimiento de fines propios, pero que no se encuentran detalladas en el listado cerrado que contiene el artículo 7 LRFESFL, y tampoco pueden considerarse de escasa relevancia por superar el umbral económico establecido en el numeral 12º del anterior artículo.

---

<sup>663</sup> En tal sentido se han manifestado DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 58; y CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro*... ob. cit., pág. 88.

<sup>664</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo* ...ob. cit., págs. 162-163. Una tesis idéntica defiende MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones*... ob. cit. págs. 735-745. Precisamente, por esta razón creemos que MARCO SERRANO sugirió que podía ser conveniente la ampliación o modificación del objeto o finalidad específica de una ESL. En definitiva, para poder ampliar el espectro aplicativo de la exención de aquellas rentas procedentes de explotaciones económicas. MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos...” ob. cit., pág. 34. También lo recomienda el autor citado en primer lugar, *vid. ibíd.*, pág. 158.

<sup>665</sup> RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública...” ob. cit., págs. 448-449.

Igualmente, como crítica a la técnica legislativa empleada, cabe señalar que no parece demasiado ajustado al fundamento del régimen fiscal que estamos analizando que algunas explotaciones económicas auxiliares o complementarias se encuentren expresamente detalladas en los numerales 1º a 10º del artículo 7 LRFESFL, más allá de la genérica referencia contenida en el artículo 7. 11º LRFESFL y, por tanto, no queden sometidas al límite previsto en este último. Por ello, sería conveniente que el legislador revisase el listado contenido en el artículo 7 LRFESFL con la finalidad de corregir posibles disfuncionalidades.

Con todo, la principal crítica que se ha formulado al régimen de exención de las explotaciones económicas en el RESFL es de alcance más general, pues la mayoría de la doctrina ha abogado abiertamente por la tesis de la *“exención en función del destino”* para acometer una reforma del sistema actual de exención mixta que toma en consideración el origen de la renta<sup>666</sup>. En concreto, aplicando esta teoría a las EDSL, CORCUERA TORRES se ha perfilado como uno de sus principales valedores, afirmando lo siguiente: *“sería más acertado que la Ley declarara la exención de todas las rentas que obtuvieran las entidades sin ánimo de lucro, fuera cual fuera su forma de generación (a través de actividad económica o no), siempre y cuando esas rentas se destinaran al cumplimiento de los objetivos estatutarios de la entidad, debiendo solamente vigilar la Administración Tributaria este extremo, estableciéndose así un sistema de exención en función del destino de las rentas y no de su origen”*. Para el autor, la regulación de las actividades económicas exentas es confusa y poco acertada, ya que obliga a ir analizando caso por caso para determinar la exención en virtud de alguno de los supuestos regulados. Esta situación, a su juicio, no coopera con las exigencias del principio de seguridad jurídica y parte de un concepto de desconfianza fiscal hacia estas entidades que no casa con una interpretación teleológica de la LRFESFL<sup>667</sup>.

---

<sup>666</sup> Como principales valedores de esta teoría, véase, por todos, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 2-3 y 13 y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 4 y 9.

<sup>667</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 62-63 y 156; y en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., págs. 10-11. De la misma opinión es CARRETERO LESTÓN, J. L: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 9.

*B) Rentas incluidas en la base imponible.*

En este régimen fiscal, siguiendo lo dispuesto en el artículo 8.1 LRFESFL, la base imponible del IS de las EDSL solamente se compone de las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas. Y, aunque el artículo previamente citado no incorporara una matización como la que confiere el adjetivo “*sólo*” en la redacción del precepto, la conclusión manifestada continuaría infiriéndose lógicamente de una interpretación sistemática de los preceptos que regulan las rentas que resultan exentas de tributación. Por ello, como sostienen CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS, la base imponible en estos supuestos se determina por exclusión, en función de las rentas que resultan exentas, y aplicando las normas generales del IS que no sean incompatibles con el régimen fiscal especial<sup>668</sup>. En resumidas cuentas, como venimos señalando desde el principio, el IS adquiere un carácter analítico, ya que, para hallar la base imponible, debe comprobarse primero si las rentas están exentas, en atención a su origen o procedencia<sup>669</sup>

Sin embargo, pese a la aparente claridad del asunto, en ningún precepto de los que establecen las rentas exentas, ni tampoco en el artículo 8 LRFESFL, que establece aquellas que van a ser sometidas a tributación, se hace referencia expresa a las rentas provenientes de la realización de actividades no económicas que tienden a cumplir el objeto o finalidad específica de la EDSL. Entonces, si no figuran como rentas exentas, pero tampoco se mencionan entre aquellas que conforman la base imponible, ¿qué ocurre con las mismas?

Cabría entender, en primer lugar, que el legislador estima que todas las actividades que puede realizar una EDSL deben calificarse como económicas debido a la amplia extensión significativa que parece deducirse de la definición de explotación

---

<sup>668</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 89. Con idéntico parecer se pronuncia DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 60.

<sup>669</sup> El carácter analítico que toma el IS en este régimen fiscal es una cuestión pacífica entre la doctrina. Vid., verbigracia, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: El régimen fiscal del sector no lucrativo ...ob. cit., pág. 175; HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., pág. 195; así como LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 464.

económica en la norma tributaria. Sin embargo, esta interpretación debe descartarse *ipso facto* porque, como hemos dicho anteriormente, el legislador, cuando configura las explotaciones económicas auxiliares o complementarias, manifiesta que pueden serlo respecto a otras explotaciones económicas exentas, pero también respecto a aquellas actividades tendentes al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la ESL, lo que resulta coherente, además, con el hecho de que la distinción si se hace de forma expresa dentro del REPE cuando se delimitan las rentas exentas y no exentas en este régimen especial. Es decir, no cabe otra interpretación, desde un punto de vista lógico y sistemático, que no sea la de entender que las actividades propias del objeto o finalidad específica de interés general de las ESL sujetas a este régimen pueden realizarse sin alcanzar la condición de económicas en los términos ya analizadas en el capítulo de aspectos comunes a los dos regímenes especiales considerados.

Solucionada la anterior incógnita, la cuestión, tal y como señaló CORCUERA TORRES, queda reducida a la tributación del rendimiento neto de las actividades gravadas, es decir, al resultado que surge de la minoración de los ingresos con sus correlativos gastos<sup>670</sup>.

Como ejemplo de rentas que se incluyen en la base imponible de las EDSL en este régimen fiscal, aunque ya han ido revelándose a lo largo del examen realizado sobre las rentas que resultan exentas, pueden citarse, entre otras, las que procedan de las siguientes explotaciones económicas: espectáculos deportivos, salvo la excepción a la que nos hemos referido con anterioridad; servicios prestados a deportistas profesionales; venta de material deportivo, salvo que se considere explotación económica auxiliar o de escasa relevancia; las ajenas al objeto o la finalidad específico-deportiva...<sup>671</sup>.

*C) Gastos fiscalmente deducibles en el régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL.*

---

<sup>670</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 63.

<sup>671</sup> En un sentido parecido se pronuncia CARRETERO LESTÓN, J. L: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 10.



La segunda de las principales variables a tener en cuenta para precisar la renta que debe integrarse en la base imponible corresponde a los gastos deducibles, dado que el IS somete a gravamen la renta neta<sup>672</sup>. En este régimen fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2 a) LRFESFL, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos imputables exclusivamente a las rentas exentas, independientemente de que, como recalca CORCUERA TORRES, dicha imputación sea directa o indirecta<sup>673</sup>. Este supuesto de no deducibilidad es totalmente coherente con la configuración del régimen fiscal que estamos estudiando, en la medida en que aquellos gastos que contribuyen a determinar la cuantía de la renta exenta no deben ser tenidos en cuenta a efectos impositivos, simple y llanamente, porque ésta no se incorpora a la base imponible<sup>674</sup>.

Si los gastos se imputan parcialmente a las rentas no exentas, el artículo anteriormente citado preceptúa que 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. Se trata, en suma, de un criterio de reparto o prorrateo de los gastos comunes a todas las actividades que realice la entidad que, en la medida en que se correspondan con la obtención de rentas sujetas a gravamen, son deducibles de sus ingresos por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos<sup>675</sup>. Al respecto, CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS han destacado la razonabilidad del criterio por el cual opta el legislador y la seguridad jurídica que desprende<sup>676</sup>. No obstante, SANZ GADEA sostuvo que la regla que contiene el precepto no debía operar en el caso de que pudiera determinarse con exactitud la parte imputable a la renta no exenta, primando, en consecuencia, la determinación directa<sup>677</sup>.

---

<sup>672</sup> En relación con los aspectos comunes relativos a la deducibilidad de los gastos en los regímenes fiscales aplicables a las ESL, nos remitimos al Capítulo cuarto, donde tratamos estos aspectos de manera integrada.

<sup>673</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 67.

<sup>674</sup> En términos similares se expresan CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 96; así como DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de las entidades deportivas" ... ob. cit., pág. 62.

<sup>675</sup> *Vid. ibíd.*, pág. 63; respecto a la última obra anterior.

<sup>676</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 96.

<sup>677</sup> SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 429.

Más crítico se mostró PEDREIRA MENÉNDEZ, quien considera que deberían admitirse otros modos de determinación del porcentaje de deducción de los gastos comunes<sup>678</sup>.

En definitiva, como podemos observar, el elemento diferencial en la precisión de estos gastos no deducibles y su amplitud estriba en los adverbios “*exclusivamente*” y “*parcialmente*”, de modo que conviene acotar qué sentido o extensión confiere la norma a cada uno de ellos. Por lo que se refiera al primero, a pesar de que el precepto guarda silencio sobre lo que son los gastos exclusivos, BLÁZQUEZ LIDOY sostuvo que no cabía identificarlos con los costes directos, sino que la exclusividad debía implicar que cada gasto unitario, ya fuera divisible o indivisible, solamente pudiera estar destinado a la explotación que tributa. Por el contrario, parece que los gastos “*parcialmente*” imputables a las rentas no exentas son, por contraposición, aquellos que están afectos a más de una actividad, con independencia de qué parte de los mismos sea asignable de forma inequívoca<sup>679</sup>.

Por otra parte, en el artículo 8.2 b) LRFESFL se establece otro límite específico a la deducibilidad de los gastos por amortización, pues se establece que no resultan deducibles las cantidades destinadas a la de los elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

De manera similar a como con la regla general de no deducibilidad de gastos, en el caso de que los elementos patrimoniales solamente estén afectos de forma parcial a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad<sup>680</sup>. Se trata, no obstante, de un criterio cuantitativo

---

<sup>678</sup> Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo ...ob. cit.*, pág. 177.

<sup>679</sup> *Vide*, aunque en relación con el REPE, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 29; CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 206; la Resolución de la DGT núm. V1598-05, de 27 de julio de 2005; amén de la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802).

<sup>680</sup> Debe tenerse en cuenta que, siendo compatible este régimen fiscal con los incentivos fiscales a las llamadas entidades de reducida dimensión, es posible que, si se acogen a dichos incentivos, resulten de aplicación las especialidades previstas en los artículos 101 a 105 LIS en lo que a las amortizaciones se refiere.

distinto y que resulta equivalente al previsto en el artículo 95.3.1ª LIVA en relación con la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión.

Por último, según lo dispuesto en el artículo 8.2 c) LRFESFL, las EDSL que tributen con arreglo al régimen fiscal objeto de análisis no podrán deducir las cantidades que constituyen aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas. En suma, no tienen la consideración de gastos deducibles las aplicaciones de rentas netas positivas que se destinen a la realización del objeto social o finalidad específica de las EDSL. Es más, el legislador se afana en aclarar de forma didáctica que cualquier excedente resultante de la realización de una explotación económica gravada va a tributar, independientemente que se destine a sus fines de interés general de forma directa, lo que constituye, en definitiva, un consumo de renta, o a la capitalización de la entidad mediante su ahorro.

A nuestro juicio, este supuesto de no deducibilidad no es redundante respecto de la no deducibilidad de los gastos total o parcialmente imputables a rentas no exentas, habida cuenta de que viene a referirse a una situación que difícilmente puede darse en el caso de las entidades con ánimo de lucro, en cuanto que, en el ámbito de las actividades realizadas en cumplimiento de sus finalidades por una ESL, la relación funcional entre ingresos y gastos es diversa<sup>681</sup>. Así, en un esquema puramente mercantil, el gasto se produce con la finalidad de obtener ingresos. En cambio, este esquema, salvo en el caso de las actividades instrumentales y, seguramente en menor medida en el caso de las auxiliares o complementarias de las actividades principales, no parece darse en el caso de las ESL, puesto que el gasto aparece directamente ligado, con carácter general, a la realización de los fines de la entidad, no a la generación de excedentes. Esta es la razón, con toda probabilidad, de que resulte harto complejo delimitar las actividades no

---

<sup>681</sup> En un sentido similar nos parece que se manifestó SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 429. En contra, DELGADO GARCÍA estima que no añade mucho a lo que ya prevé el citado artículo 8.2 a) LRFESFL, aunque sí apunta que se trata de una especificación. Confróntese DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 63. Mucho más crítico se muestra PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo ...* ob. cit., págs. 178-179; quien sostiene que este precepto es un error y solamente sirve para penalizar a las ESL que se financian a través de explotaciones económicas. Es más, el autor profundiza afirmando que se gravan a las ESL por una base ficticia al no permitírseles deducir los gastos relacionados con sus actividades de interés general. El mismo criterio expresa MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones...* ob. cit. pág. 757-760.

mercantiles de las mercantiles en el ámbito de las ESL y, principalmente, en el caso de aquéllas que, como las sujetas al RESFL, persiguen fines de interés general, salvo que, en los términos ya analizados en el capítulo de aspectos comunes, se cobren precios de mercado, en cuyo caso parece indiscutible.

En cualquier caso, en un esquema estrictamente mercantil se gasta para ingresar, pero dicha afirmación no puede asumirse sin más bajo los parámetros de funcionamiento de las ESL, puesto que, en estos casos, se gasta para realizar el objeto o finalidad específica, siendo el ingreso un medio para poder realizar el gasto, y no éste un medio para obtener aquél, salvo, claro está, en relación con aquellas fuentes de renta que, como las actividades económicas ajenas al objeto o finalidad específica, se realizan como un medio de obtener recursos. Cualquier excedente derivado de las actividades propias de la entidad, incluso cuando deba considerarse que constituyen actividad económica a efectos fiscales, será, en mayor o menor medida, secundario o accidental<sup>682</sup>.

## **2. Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar.**

Una vez determinada la base imponible en el importe de la renta obtenida por la realización de explotaciones económicas no exentas, debe aplicarse el tipo de gravamen que corresponda a la magnitud obtenida para hallar la cuota íntegra. De acuerdo con los artículos 10 LRFESFL y 29.3 LIS, en el régimen fiscal objeto de estudio se aplica un tipo de gravamen reducido cifrado en diez puntos porcentuales, frente a los veinticinco que corresponden al tipo de gravamen general.

De este modo, salta a la vista que el tipo de gravamen reducido es uno de los principales incentivos fiscales que se otorgan al amparo de este régimen fiscal<sup>683</sup>. De hecho, hasta algunos autores críticos con el régimen de exención, han visto con buenos

---

<sup>682</sup> En tal sentido se ha pronunciado MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 90-91.

<sup>683</sup> De esta manera se han pronunciado LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 464; CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos...” ob. cit., págs. 9-10; amén de DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 64.

ojos la alícuota establecida, afirmando que su carácter reducido puede compensar las eventuales disfuncionalidades que produce la construcción del régimen fiscal a través de la exención en función de la procedencia de las rentas obtenidas<sup>684</sup>.

Ahora bien, no puede ignorarse que la LRFESFL, en su disposición final primera, permite que la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 CE, modifique el tipo de gravamen reducido previsto en la LRFESFL. Para CORCUERA TORRES, quien parece asumir una tendencia a la bajada de los tipos, es un desatino que pueda incrementarse el tipo de gravamen por esta vía, debiendo quedar expedita solamente esta alternativa para su reducción a los efectos de equiparar la tributación de las EDSL con el resto de personas jurídicas<sup>685</sup>.

A nuestro modo de ver, en atención a las finalidades extrafiscales del sistema tributario, el tipo de gravamen reducido constituye un evidente incentivo fiscal que obedece a la necesidad de otorgar un trato fiscal favorable a las ESL que persiguen fines de interés general. Por consiguiente, si únicamente tomáramos en consideración la necesidad de adecuar la capacidad económica de las EDSL, dicho tipo de gravamen minorado no sería procedente, en la medida que la tributación efectiva de las rentas derivadas de la realización de explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad específica de las EDSL no debería presentar, en principio, diferenciación alguna con las mercantiles.

Dejando a un lado las reflexiones sobre el tipo de gravamen, actualmente la LIS no prevé ninguna especialidad añadida para la cuantificación de la cuota tributaria. Por lo tanto, una vez aplicado el tipo de gravamen sobre la base imponible, surgirá la cuota íntegra, a la cual habrá que aplicar, a su vez, las deducciones por doble imposición que corresponda, las bonificaciones y las deducciones por inversiones previstas en los artículos 31 LIS y siguientes, obteniendo así la cuota líquida. Finalmente, una vez

---

<sup>684</sup> Vid., CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 68-69; y GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones...* ob. cit., pág. 165. Por su parte, PEDREIRA MENÉNDEZ, aun reconociendo que se trata de un incentivo el tipo de gravamen reducido, continuó señalando lo erróneo del régimen de exención previsto. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pág. 36.

<sup>685</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 68-69 y 156.

practicado lo anterior, la cuota diferencial surge de la imputación de los pagos a cuenta ya realizados en virtud de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados ya satisfechos (art. 41 LIS), expresando de este modo el importe a ingresar o devolver resultante, habida cuenta de la desaparición de las primitivas e injustas reglas de tributación mínima anteriormente aplicables<sup>686</sup>.

Como podemos observar, para la práctica de las anteriores operaciones, el régimen fiscal que se regula en la LRFESFL no prescribe ninguna singularidad, de modo que se aplican las previsiones del régimen general, tal y como prescribe el artículo 5 LRFESFL.

### **3. Deberes formales y otras obligaciones tributarias.**

Las EDSL que tributan con arreglo al régimen fiscal que se recoge en la LRFESFL deben cumplir, como cualquier otro obligado tributario, diversos deberes formales<sup>687</sup>. Entre los mismos, destacamos como uno de los principales, habida cuenta de su importancia para determinar la base imponible y, por ende, la capacidad económica que se somete a tributación, el deber de llevanza de contabilidad. Al respecto, el artículo 11 LRFESFL dispone lo siguiente: *“Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas”*. Dos prescripciones directas se extraen del contenido de este precepto. Por un lado, para determinar los deberes contables de las EDSL que desarrollen explotaciones económicas gravadas, el legislador se remite a la LIS. Por el otro, independientemente de lo que pueda prescribir la LIS o, incluso, la

---

<sup>686</sup> Entendiendo que las retenciones se convertían en un impuesto de producto independiente al IS, existió unanimidad entre la doctrina a los efectos de entender la injusticia y la ausencia de justificación de este gravamen añadido. Por todos, PEREZ DE AYALA J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., págs. 166-169; y GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades...* ob. cit., págs. 477-554.

<sup>687</sup> La doctrina científica ha venido identificando los múltiples deberes formales a los que quedan sometidas las EDSL que tributan con arreglo al régimen fiscal objeto de estudio. *Vide*, por todos, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 72-73; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 69-72; y CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 10.

propia normativa sustantiva, las EDSL que tributen con arreglo al régimen fiscal favorable deberán llevar una contabilidad que permita identificar los ingresos y los gastos relativos a las explotaciones económicas gravadas.

Respecto a la primera de las prescripciones anteriores, la remisión que se efectúa en la LRFESFL se entiende realizada al artículo 120.1 LIS, precepto que exige a todas las entidades que tributan en el IS la llevanza de su contabilidad de conformidad con lo previsto en el CCo o con lo establecido en las normas por las que se rigen<sup>688</sup>. De esta forma, si existen previsiones normativas específicas en la legislación sustantiva, deben aplicarse prioritariamente sobre la regulación contenida en el CCo y el resto de normativa que no sea compatible, según el supuesto. En el caso de las ESL, incluidas las deportivas, este precepto obliga a que, a efectos del IS, sigan la contabilidad que les impone su legislación sustantiva, de modo que, para conocer las especialidades en materia de llevanza de contabilidad, habrá que estar a lo dispuesto en la LD o, en su defecto, la LODA, la LF, o en sus respectivas normas autonómicas<sup>689</sup>.

En efecto, la remisión que efectúa el legislador tributario a normas exógenas al Derecho financiero y tributario es totalmente comprensible porque el resultado contable, antecedente inmediato de la base imponible, se calcula con arreglo a las normas que disciplinan la contabilidad. No obstante, enlazando el discurso con la segunda de las anteriores prescripciones, observamos que el legislador es coherente en relación con esta cuestión porque, como hemos expuesto, se exige que la contabilidad permita identificar los ingresos y los gastos relativos a las explotaciones económicas gravadas, independiente de lo que pueda prescribir la normativa sustantiva. A nuestro juicio, esta

---

<sup>688</sup> Señalando en este mismo sentido la remisión que se efectúa en el artículo 13 LRFESFL, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág.73.

<sup>689</sup> Estamos de acuerdo con PEDREIRA MENÉNDEZ en la necesidad de poner sobre la mesa los defectos de la normativa contable por ignorar las necesidades del sector no lucrativo y plantear, *de lege ferenda*, la necesidad de establecer una verdadera contabilidad simplificada para las entidades sin fines lucrativos. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 167. Para una visión más completa sobre los aspectos más destacables sobre la contabilidad de las ESL, véase, ÁLVAREZ PÉREZ, M. B.: “La información contable como vehículo de transparencia de las entidades sin fines lucrativos: Propuestas de mejora”, en: AAVV: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma* (director José Pedreira Menéndez), Thompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 59-101; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Efectos fiscales de la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)”, *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios y casos prácticos*, nº 351, 2012, págs. 5-38.

demanda viene de la mano de la propia configuración del régimen impositivo, en la medida que la determinación concreta de los ingresos y los gastos relacionados con la realización de actividades económicas es indispensable para obtener la renta neta que va a ser objeto de tributación.

Aparte de este deber formal, claramente justificado por la importante función que desempeña la contabilidad en la precisión de la base imponible y, al fin y al cabo, en el gravamen, existen otros deberes y obligaciones tributarias que las EDSL deben cumplir, como la obligación de realizar la declaración informativa de los donativos recibidos (art. 6 RESFL), la práctica de las retenciones e ingresos a cuenta que procedan por las rentas que abonen (arts. 128 a 129 LIS y 60 a 68 RIS y 78 a 106 RIRPF), amén del deber de realizar pagos fraccionados en el IS respecto a las rentas que se someten a gravamen en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, según las previsiones recogidas en el artículo 40 LIS.

Asimismo, tal y como se infiere del artículo 12 LRFESFL, mediante una interpretación contraria, estas entidades están obligadas a soportar retenciones por las rentas no exentas, en tanto en cuanto, si las rentas están liberadas de gravamen, dicho artículo dispone que no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

DELGADO GARCÍA afirmó que este precepto supuso un cambio lógico y adecuado respecto a la normativa predecesora, en la medida que, si las rentas percibidas se encuentran exentas, carece de sentido detraer una parte de ellas para ingresarlas a la hacienda, como ingreso a cuenta de la posterior determinación de la cuota del impuesto<sup>690</sup>. Para la acreditación de la condición de ESL a efectos de la exclusión de la obligación de retener frente a sus potenciales retenedores, la LRFESFL remite directamente al RESFL. En concreto, en el artículo 4 RESFL se establece que la acreditación de dicha condición se efectúa mediante certificado expedido por el órgano competente de la AEAT, en el que debe constar que la entidad deportiva ha optado por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL sin revocación alguna. Dicho certificado tiene vigencia desde su emisión hasta la finalización del

---

<sup>690</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 68. También RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones...” ob. cit., págs. 450-451.



periodo impositivo en curso, extensión temporal que, como manifestó en su momento RUIZ GARIJO, no debe valorarse negativamente, habida cuenta de que una vigencia indeterminada, mientras la ESL permanece acogida al régimen fiscal favorable, dificultaría la comprobación<sup>691</sup>.

Finalmente, en atención a lo dispuesto en los artículos 13 LRFESFL y 124 LIS, las EDSL que opten por tributar conforme al régimen fiscal especial que estamos analizando deberán presentar siempre la autoliquidación por el IS, declarando la totalidad de las rentas obtenidas, con independencia que resulten exentas o no. Dicha autoliquidación, junto con el ingreso de la deuda tributaria, se realizará en los términos recogidos en los artículos 124 a 127 LIS.

Debe notarse que la regulación de este deber formal destaca frente a la que se realiza sobre el deber de declarar en el REPE, en la medida que, como expondremos en el siguiente capítulo, en este último régimen fiscal es posible que las EDSL queden liberadas de autoliquidar el IS en algunos casos, si bien esta posibilidad queda ampliamente restringida por la configuración de los requisitos exigidos. En puridad, si en el régimen fiscal que se regula en la LRFESFL no se regula una exención del deber de declarar es porque se trata de un régimen incentivador, de modo que, debido a tales incentivos fiscales, el legislador entiende que no debe renunciar en ningún caso a las posibilidades de control que le ofrecen las autoliquidaciones.

---

<sup>691</sup> *Ídem*, respecto a la última obra citada anteriormente.

## **CAPÍTULO SEXTO: ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS SOMETIDAS AL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**

El REPE es el régimen fiscal que resulta aplicable por defecto a las ESL, aunque su delimitación se produce de forma negativa y excluyente en el artículo 9.3 LIS, según el cual la aplicación de este régimen tributario se supedita a la inaplicación del régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL. De esta manera, la tributación en el REPE puede deberse a la falta de cumplimiento de los requisitos exigidos por la LRFESFL o, aun cumpliéndolos, a la ausencia de opción por este régimen, lo que indica que el elemento distintivo del régimen fiscal objeto de estudio en este capítulo es la ausencia de ánimo de lucro de las entidades a las que resulta de aplicación, y su fundamento, la necesidad de ajustar el gravamen a la singular capacidad económica de las entidades a las que resulta aplicable en atención a dicha característica, debiendo tenerse en cuenta, en este sentido, que se trata de un régimen de aplicación obligatoria.

### **II. DELIMITACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS QUE TRIBUTAN CON ARREGLO AL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS: ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL.**

La precisión de las EDSL que tributan conforme al REPE sugiere descartar en primer término a las SAD porque tributan, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la LIS<sup>692</sup>, como cualquier sociedad anónima por su incuestionable ánimo de lucro; a las entidades deportivas públicas que se detallan en el artículo 9.1 LIS, en cuanto que la renta que obtienen se encuentra completamente exenta de

---

<sup>692</sup> Según esta disposición “*El régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley resultará de aplicación en el supuesto de adscripción de un equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajuste plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y en los Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas*”. En definitiva, se sustituye, para el supuesto descrito, el régimen de diferimiento específicamente regulado en el capítulo XVIII del título VII del anterior TRLIS por la aplicación del régimen de reestructuraciones empresariales.

gravamen; y a las entidades deportivas sin fines lucrativos que tributan conforme al régimen fiscal de la LRFESFL (art. 9.2 LIS). De esta forma, por eliminación, las EDSL que tributan conforme al REPE son todas aquellas que no tributan de acuerdo con el resto de regímenes tributarios mencionados.

El método seguido por el legislador en los artículos 9.3 y 109 LIS sugiere la delimitación preliminar de las entidades que tributan de acuerdo con el régimen fiscal especial de la LRFESFL para, a partir de ahí y por descarte, deducir qué EDSL tributan de acuerdo con el REPE. Para nosotros, la técnica legislativa empleada no es la más adecuada, puesto que creemos que el legislador debería haber establecido de manera más explícita que el REPE es el régimen fiscal común y aplicable a las ESL por defecto, mientras que el régimen fiscal especial de la LRFESFL se postula como la excepción para las ESL. Sin embargo, aunque la configuración del tenor literal dificulta la inteligibilidad de los preceptos, no afecta al resultado querido por el legislador debido a su levedad. Por ello, sería aconsejable otra redacción de la norma que facilitara su comprensión y enfatizase ciertas cuestiones de relevancia capital, tales como su carácter general o atractivo en lo que a las ESL respecta, así como su verdadera naturaleza técnica enraizada con la neutralidad del Impuesto y garante del principio de la capacidad económica.

Al margen de la anterior sugerencia, es evidente que, *ex* artículo 9.3 LIS, existen una serie de sujetos que van a tributar de forma obligatoria con arreglo al REPE. Sin embargo, solamente nos interesan aquellos incluidos en la letra a) de este artículo, esto es, las fundaciones, asociaciones y demás entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no tributen con arreglo al régimen fiscal especial de la LRFESFL, habida cuenta de la configuración del sector deportivo y la importancia que atesora el tejido asociativo dentro del mismo. De esta suerte, las EDSL privadas que tributan conforme a este régimen fiscal especial son las ligas profesionales, las agrupaciones de clubes de ámbito estatal, los entes de promoción deportiva, determinados clubes deportivos, algunas fundaciones, ciertas federaciones deportivas y todas aquellas EDSL privadas que, aun cumpliendo con todos los requisitos exigidos por la LRFESFL, no hayan optado por tributar conforme al régimen fiscal especial que regula esta ley<sup>693</sup>. Igualmente, cabe

tener presente que, aunque sean entidades públicas, tal y como hemos tenido ocasión de estudiar, los consorcios administrativos que lleven a cabo funciones deportivas también tributarán conforme a las disposiciones contenidas en el REPE<sup>694</sup>.

Conviene detenerse mínimamente en la anterior delimitación para justificar de forma individualizada la adscripción realizada, aunque evitaremos repetir el sucinto estudio realizado en el primer capítulo por razones obvias. Ahora bien, antes de acometer la anterior tarea, es importante recordar una vez más que el rasgo que comparte el variado conjunto de las entidades que tributan de acuerdo con las previsiones del REPE es la ausencia de ánimo de lucro, pues ello determina que el espectro aplicativo de este régimen fiscal sea bastante amplio, abarcando desde algunas entidades públicas hasta un gran número de entidades privadas sin ánimo de lucro. Eso sí, la mayoría de las entidades que tributan conforme al REPE son, principalmente, de base asociativa, por lo que, cuando de entidades deportivas se trata, debe reiterarse que la obtención de la declaración de utilidad pública se perfila como uno de los elementos más determinantes de su fiscalidad directa<sup>695</sup>.

---

<sup>693</sup> La doctrina ha venido identificando previa y convenientemente en este sentido las EDSL privadas que tributan con arreglo al REPE. En este sentido, véase, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 75-79, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 73-76; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 467-468; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 150-153; CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario...” ob. cit., págs. 1-2; CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades...” ob. cit., págs. 5-6; RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo...” ob. cit., pág. 296; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., págs. 4 y 11; y VIDAL WAGNER, G.: “Federaciones deportivas internacionales...” ob. cit., pág. 1, quien realiza un paralelismo entre entidades de primera y segunda división fiscal. Esta distinción también se proyecta sobre las ESL en general. Véase, por ejemplo, FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales...” ob. cit., pág. 5, quien considera que los dos regímenes fiscales aplicables suponen la acotación de ESL de primer grado y de segundo grado. En este mismo sentido, vide MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 30.

<sup>694</sup> La utilización de consorcios administrativos en el deporte no es una proposición radicalmente novedosa. Por ejemplo, para la adopción, ejecución y coordinación de las actuaciones y medidas necesarias tendentes a albergar con éxito la Copa América en el año 2007 se constituyó uno formado por la AGE, la GVA y el Ayuntamiento de Valencia. Sobre este particular y ciertas cuestiones sobre su fiscalidad en el IVA puede leerse la Contestación a la Consulta de la DGT, de 7 de marzo de 2006 (V0393-06).

<sup>695</sup> Esta misma opinión la manifiesta, por ejemplo, y entre otros autores, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 14.

## 1. Ligas profesionales.

Comenzando por las ligas profesionales, como hemos adelantado en el Capítulo preliminar, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 12 y 41 LD, las ligas profesionales son entidades asociativas con personalidad jurídica propia y autonomía para su organización interna y funcionamiento que, por definición, carecen de ánimo de lucro y que se constituyen en el seno de las federaciones deportivas españolas, pero con independencia de las mismas. Su razón de ser se encuentra en la organización y desarrollo de las competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, por lo que su ámbito competencial se restringe al deporte profesional, quedando todo lo relacionado con el deporte aficionado gestionado por la federación deportiva correspondiente. Están integradas por todos los clubes que participan en dicha competición, y sus Estatutos y reglamentos deben ser aprobados por el CSD, previo informe de la federación deportiva española correspondiente, debiendo incluir, además de los requisitos generales señalados reglamentariamente, un régimen disciplinario específico. En consecuencia, debido a su condición de asociaciones obligatorias de configuración legal integradas imperativamente por todos los clubes deportivos que participan o desean participar en la competición oficial, CORCUERA TORRES las ha calificado como asociaciones de segundo grado, esto es, “*asociación de asociaciones*”<sup>696</sup>.

A primera vista, las ligas profesionales podrían beneficiarse del régimen fiscal de favor que prevé la LRFESFL, siempre y cuando cumplieran con los requisitos que exige esta Ley. Sin embargo, en realidad tributan con arreglo al REPE porque, si bien pueden cumplir fácilmente algunos de los requisitos que exige la LRFESFL para acceder al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, como podría ser el caso de la finalidad deportiva, la realidad demuestra que incumplen otros, tales como la gratuidad de sus representantes, el relativo a los principales destinatarios de las actividades o el que se refiere al carácter de entidad declarada de utilidad pública. En este sentido, como ya hemos manifestado anteriormente, la ausencia de la declaración de utilidad pública *ope legis* por la LD aboca *de facto* a la tributación de estas entidades con arreglo al REPE, en la medida en que, aunque pueden solicitarla por el

---

<sup>696</sup> CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 76.

procedimiento ordinario legalmente establecido, en realidad es prácticamente imposible que la consigan. Además, existe otra razón más contundente aún para descartar firmemente el acceso de las ligas profesionales al régimen fiscal de la LRFESFL que se infiere del contenido del artículo 2 f) LRFESFL. Si analizamos el precepto, constatamos que, para poder tributar conforme al régimen fiscal privilegiado, entre otros requisitos, es preciso que las entidades que conforman la liga profesional ostenten alguna de las formas jurídicas detalladas en el artículo 2 LRFESFL. Sin embargo, las ligas profesionales se componen de SAD en su mayor parte, circunstancia que les restringe *de facto* la tributación con arreglo al régimen fiscal privilegiado. En resumen, lo que exige este artículo es que, tanto la liga profesional como sus integrantes, es decir, las SAD mayoritariamente y los clubes deportivos, cumplan también con todos los requisitos que exige la LRFESFL, lo cual, tal y como acabamos de apuntar, es una quimera.

Tal y como hemos expuesto en el Capítulo anterior, comprendemos que la redacción de la LRFESFL sea genérica en este sentido, pero dicho carácter genera situaciones específicas que se antojan desproporcionadas, como ocurre con las ligas profesionales. De esta manera, por una parte, en lo relativo a las entidades referenciadas en el artículo 2 f) LRFESFL, nos parece loable la intención garantista que muestra legislador para garantizar una efectiva persecución de los fines de interés general, exigiendo que tanto la entidad que pretende acogerse al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos como aquellas que la componen tengan alguna de las formas jurídicas que se detallan en el artículo 2 LRFESFL. Pero, por otra parte, al menos en lo que respecta a este caso, también creemos que dicha cautela se ha tornado en un recelo de difícil justificación. En este sentido, consideramos que hubiera sido suficiente que fuera solamente la liga profesional la entidad que cumpliera con los requisitos exigidos por la LRFESFL con independencia de sus integrantes, máxime cuando ostenta personalidad jurídica propia e independiente respecto a la de sus respectivos integrantes. Así las cosas, si la liga profesional ostenta personalidad jurídica propia e independiente, y cumple con todos los requisitos que demanda la LRFESFL para acogerse a su régimen fiscal privilegiado, ¿por qué habría que negar su tributación conforme a este régimen fiscal? No compartimos en este aspecto la desconfianza del legislador. Cuestión distinta es que las ligas profesionales no puedan acceder al régimen por no cumplir con otros de los requisitos que exige el régimen fiscal especial, como es la incapacidad de obtener la declaración de utilidad pública de ámbito estatal. En

definitiva, para nosotros el punto clave estriba en averiguar si la entidad no tiene ánimo de lucro en el sentido anteriormente pergeñado y si persigue fines de interés general de forma efectiva y en el sentido entendido por el legislador tributario.

Insistimos, la solución que se adopta en este supuesto no parece razonable, puesto que lo lógico es que el análisis de la efectiva persecución del interés general se circunscriba en este caso a la propia liga profesional y no a los miembros que la componen, máxime cuando, al ostentar personalidad jurídica propia y diferenciada, se está enjuiciando el acceso de la propia liga al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, y no el de los miembros que la conforman. Esa es otra cuestión que, aunque relacionada, merece un tratamiento *ad hoc* y no debería influir sobre una entidad que presenta personalidad jurídica diferenciada y autonomía en su funcionamiento. Es evidente que el legislador trata de prevenir hipotéticas influencias que, producidas por los sujetos que integran este tipo de entidades, desvirtúen la persecución de los fines de interés general. Pero esta desconfianza quizá no sea adecuada, pues la forma jurídica no es el único filtro que garantiza la persecución de los fines de interés general, habida cuenta del resto de requisitos de carácter objetivo exigidos por el artículo 3 LRFESFL. Desde una perspectiva general, aunque el tenor literal pueda parecer adecuado, lo cierto es que los efectos que produce cuando resulta de aplicación a situaciones concretas, como ocurre en el caso que estamos tratando, no parecen razonables. En suma, la específica configuración del deporte profesional reduce a la nada la posibilidad teórica que podría tener una liga profesional de acogerse al régimen fiscal contenido en la LRFESFL, habida cuenta de la imposibilidad material que tienen todos sus integrantes de cumplir todos los requisitos que exige la normativa analizada. Por estas razones, podemos afirmar sin titubeos que las ligas profesionales tributarán conforme al REPE con independencia de que exista una efectiva persecución de fines de interés general<sup>697</sup>.

## **2. Agrupaciones de clubes de ámbito estatal y entes de promoción deportiva.**

Continuando con las agrupaciones de clubes de ámbito estatal y los entes de promoción deportiva, conviene recordar, en primer lugar, que tienen fines distintos,

---

<sup>697</sup> La doctrina se ha pronunciado abiertamente por la solución propuesta. Puede consultarse, verbigracia, *Ibidem.* págs. 76-77; así como DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 74.

pues mientras que las primeras presentan evidentes similitudes con las federaciones deportivas, porque tienen el objetivo de suplir su ausencia en una determinada disciplina, las segundas, de acuerdo con el artículo 42 LD, tienen como finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales. No obstante, a pesar de esa divergencia en relación con las finalidades perseguidas, su configuración como asociaciones deportivas, *ex* artículo 12 LD, indica que se trata de EDSL privadas y que, en consecuencia, el régimen fiscal que les resulta de aplicación es uno de los asociados a las ESL en función de sus específicas características. Concretamente, CORCUERA TORRES las ha considerado, del mismo modo que a las ligas profesionales, asociaciones de segundo grado que tienen personalidad jurídica propia y carecen de ánimo de lucro. Además, los entes de promoción deportiva pueden ser declarados de utilidad pública por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 42.5 LD. En cambio, más dudas plantea que las agrupaciones de clubes de ámbito estatal puedan acceder a la declaración de utilidad pública, máxime cuando ningún precepto de la LD, a diferencia del resto de asociaciones deportivas, contempla expresamente esta posibilidad. Algunos autores consideran que es posible que estas entidades logren dicha declaración de utilidad pública por aplicación supletoria del art. 44.1 LD<sup>698</sup>.

Ahora bien, aun suponiendo que ambos tipos de entidades pueden acceder a la declaración de utilidad pública, el elemento que determina que estas dos clases de asociaciones deportivas deban tributar de acuerdo con el REPE es, en realidad, el mismo que también obliga a las ligas profesionales a hacerlo. En este sentido, cabe tener presente que estas entidades, si pretendiesen acogerse al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, deberían, además de cumplir con los requisitos objetivos que demanda el artículo 3 LRFESFL, adoptar alguna de las tipologías jurídicas detalladas en el artículo 2 LRFESFL. En particular, de acuerdo con sus características propias, les resulta de aplicación el artículo 2 f) LRFESFL, artículo que, como ya hemos visto, exige también que las entidades integrantes ostenten alguna de las formas jurídicas detalladas en el artículo 2 LRFESFL, si se quiere tributar conforme al RESFL.

---

<sup>698</sup> De esta opinión es CORCUERA TORRES. *Ibid.* págs. 77-78. También DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... *ob. cit.*, pág. 74-75.



Por este motivo, al igual que ocurre con las ligas profesionales, este requisito niega en la práctica la posibilidad que estas entidades puedan tributar con arreglo al régimen fiscal privilegiado de la LRFESFL, de forma que estas entidades deberán tributar conforme al REPE de manera casi irremediable.

### 3. Clubes deportivos.

En lo que concierne a los clubes deportivos, como asociaciones sin ánimo de lucro con personalidad jurídica propia, su tributación debería fluctuar teóricamente entre los dos regímenes fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos, esto es, el REPE y el régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL<sup>699</sup>. Sin embargo, en la práctica, su tributación con arreglo al REPE es una circunstancia casi inevitable. En tal sentido, como hemos expuesto en el Capítulo anterior, el principal escollo que van a tener los clubes deportivos para acceder al régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL, habida cuenta de que la LD no los declara *ex lege* de utilidad pública, es la imposibilidad material de obtener dicha declaración de utilidad pública de ámbito estatal por el procedimiento legalmente establecido. Es preciso no olvidar que el artículo 44.2 LD solamente da la posibilidad de reconocimiento de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros, previo informe de la Comunidad Autónoma correspondiente y en las condiciones que reglamentariamente se determinen, a los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal<sup>700</sup>. De esta

---

<sup>699</sup> No obstante, hay que tener en cuenta que algunos autores, tomando como base el artículo 16 LD, han dudado de la personalidad jurídica diferenciada de los clubes deportivos elementales. De ser cierto, en principio, estos entes no estarían sujetos al IS, de manera que tributarían sus asociados en régimen de atribución de rentas (art 6.2 LIS). En este sentido, puede consultarse CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., págs. 162 y ss.; y CARO CEBRIAN, A.: “Club deportivo elemental: tributación”, *Carta tributaria*, nº 251, 1996, págs. 3-4 y 10. En sentido contrario, FUERTES LÓPEZ, M.: *Asociaciones y sociedades deportivas...* ob. cit., pág. 31 y DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas”... ob. cit., pág. 25.

<sup>700</sup> En este sentido puede verse CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 86. El autor plantea con acierto como en determinadas ocasiones puede resultar más ágil la constitución de una fundación por parte de los clubes deportivos que iniciar el procedimiento de solicitud de utilidad pública, especialmente en aquellos casos en los que la entidad no pueda justificar una contabilidad con garantías de los dos años anteriores. VIDAL WAGNER es más optimista al respecto, entendiendo que los clubes deportivos pueden obtenerla sin dificultades extremas, lo que les favorecería sobremanera, habida cuenta de las exenciones en los tributos locales y la frecuente titularidad de los inmuebles donde se desarrollan las actividades deportivas. *Vide* VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos...” ob. cit., págs. 225-226. No obstante, si bien en el IBI tiene una gran relevancia la exención regulada, cabe tener en cuenta que en el IAE la exención prevista perdió toda su utilidad por la propia extensión de las exenciones contempladas en la normativa de este tributo. Sobre este

manera, si tenemos en cuenta que solamente existe un número muy reducido de clubes deportivos que pueden participar en competiciones oficiales de ámbito estatal, y que además estos tienen que adoptar la forma jurídica de SAD en muchos casos, constatamos la imposibilidad material para obtener dicha declaración de utilidad pública de ámbito estatal. En definitiva, esta circunstancia aboca *de facto* a que la práctica totalidad de los clubes deportivos tributen conforme al REPE<sup>701</sup>.

#### **4. Ciertas federaciones deportivas.**

Por otra parte, en lo que respecta a las federaciones deportivas, cabe resaltar que su tributación con arreglo al REPE solamente se producirá en casos muy puntuales, tal y como ya hemos explicado en el Capítulo anterior. Concretamente, las federaciones deportivas tributarán conforme al REPE cuando no opten por tributar conforme al régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL o cuando no cumplan con los requisitos que exigen los artículos 2 y 3 LRFESFL. En la mayoría de los casos, habida cuenta de la configuración de los requisitos exigidos en el artículo 3 LRFESFL y de las previsiones contenidas en el artículo 2 e) LRFESFL, podemos afirmar que las federaciones deportivas tributarán conforme al REPE porque son de ámbito autonómico y no estén integradas en una federación deportiva de ámbito estatal, bien porque ésta no exista, a causa, por ejemplo, de la escasa implantación que tiene a nivel estatal el tipo deportivo que representa, bien porque la federación deportiva autonómica, aun existiendo una federación estatal, decide libremente no integrarse en aquella o abandonarla.

Nuestro razonamiento se ve reforzado por la perfecta sintonía que muestra con lo dispuesto en el artículo 44.1 LD, pues solamente declara de utilidad pública *ope legis* a las federaciones deportivas estatales y a las autonómicas que en ellas se integran<sup>702</sup>.

---

particular se ha manifestado, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 85.

<sup>701</sup> Para un estudio de la declaración de utilidad pública y su íntima conexión con el interés general nos remitimos al análisis efectuado en el Capítulo anterior.

<sup>702</sup> En este sentido, entre otros, puede consultarse BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, n° 11, 2004, pág. 180.

De esta forma, si bien podemos comprender los motivos de unidad que llevan al legislador a restringir la declaración de utilidad pública estatal a las federaciones autonómicas, no los compartimos porque, aunque la actividad deportiva llevada a cabo por la federación deportiva quede circunscrita a un ámbito territorial autonómico, ello no es óbice para que la misma pueda ser considerada de utilidad pública de forma global, debido a su desarrollo y por afectar a un núcleo poblacional muy extenso. Menor justificación de la restricción atisbamos en relación con las federaciones autonómicas que no pueden integrarse en una federación estatal por no existir tal federación. En ese caso, no debería negarse a estas federaciones la posibilidad de acogerse al régimen fiscal de incentivo porque ello supone trabar seria y deliberadamente el desarrollo de deportes que, aun siendo relativamente minoritarios, pueden ser considerados de utilidad pública por los posibles beneficios que pueden producir sobre la sociedad. Por todo ello, en suma, creemos que la limitación de acceso al régimen fiscal especial contenido en la LRFESFL carece de justificación desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, y tampoco debería poder defenderse desde una depurada perspectiva del interés general en el deporte<sup>703</sup>.

## **5. Fundaciones deportivas.**

El caso de la tributación de las fundaciones deportivas conforme al REPE nos parece más residual incluso, aunque es posible que se dé, ya sea de forma voluntaria,

---

<sup>703</sup> Nos remitimos a las reflexiones efectuadas sobre esta cuestión en el capítulo III de nuestro trabajo de investigación. No obstante, resaltamos la crítica efectuada por VIDAL WAGNER, quien sostiene que el legislador español únicamente se fía de aquellas federaciones deportivas integradas en las españolas, concluyendo que la federación deportiva autonómica no integrada en una federación española se ve penalizada fiscalmente por motivos de dudosa técnica tributaria. Continúa señalando que el mensaje es claro y se traduce en un apoyo al deporte estatal sin condicionantes, por lo que, si la federación autonómica no se integra en una estatal, va a resultar perjudicada fiscalmente. Esta circunstancia constituye un motivo por el cual la federación autonómica díscola tiene un motivo adicional, un motivo fiscal, para volver al seno (redil dirán otros) deportivo estatal. VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones... ob. cit., págs. 89-90. Otros autores se han pronunciado en la misma línea. CARBAJO PÉREZ lo encuentra en cierto punto discriminatorio. CARBAJO PÉREZ, R.: Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades... ob. cit., pág. 7. Para BÁEZ MORENO y MARÍN-BARNUEVO FABO resulta difícil encontrar un fundamento jurídico a esta limitación establecida para las federaciones deportivas autonómicas, ya que los fines perseguido por todas las federaciones son los mismos. De esta forma, no es lógico pensar que las integradas en una federación española merecen mayor protección que las demás. BÁEZ MORENO, A. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La tributación de las federaciones deportivas... ob. cit., pág. 230. Véase también CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 4, quien no comprende las razones de esta distinción, máxime cuando estas entidades carecen de ánimo de lucro y cumplen fines de interés general.

debido a la ausencia de opción, ya sea de manera forzosa por no cumplir con alguno de los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL. Como hemos puesto de relieve en el Capítulo anterior, la constitución de fundaciones deportivas es una opción real y común que puede tener utilidades variadas en el desarrollo del deporte con independencia de que las fundaciones hayan sido constituidas por el sector público o por el sector privado<sup>704</sup>. Sin embargo, es importante no perder de vista que las fundaciones, a diferencia de las asociaciones, deben perseguir fines de interés general obligatoriamente, por lo que los requisitos que se les exige para acceder al régimen fiscal recogido en la LRFESFL presentan un contenido bastante homogéneo respecto a los impuestos en su legislación sustantiva<sup>705</sup>. De esta manera, se hace evidente que, en la mayoría de los casos, estas entidades pueden acogerse al régimen fiscal especial regulado en la LRFESFL, de modo que solamente una minoría de las fundaciones deportivas tributarán conforme al REPE y, dentro de este pequeño grupo, la mayor parte lo hará seguramente por no haber ejercido la correspondiente opción fiscal<sup>706</sup>. Veremos más adelante las razones que podrían motivar una decisión consciente de este tipo por parte de una EDSL.

## **6. Consorcios administrativos deportivos.**

Finalmente, en lo que respecta a los consorcios administrativos cuyo objeto sea el desarrollo de actividades deportivas o el deporte en sí mismo, nos remitimos a las consideraciones realizadas en el Capítulo segundo de este trabajo. No obstante, teniendo muy en cuenta que, como hemos tenido ocasión de exponer, su empleo en el deporte podría resultar muy interesante para solventar las dificultades que genera la

---

<sup>704</sup> La posibilidad de constituir fundaciones por parte de las AAPP ha sido intensamente cuestionada por suponer una flagrante huida del Derecho Administrativo. Véase, *verbigracia*, PASCUAL GONZÁLEZ, M. M: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 1-3 y 13-14 (recurso electrónico); y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., págs. 141-142.

<sup>705</sup> En este sentido, advierte CUBILES SÁNCHEZ-POBRE que, a diferencia de las asociaciones, a las fundaciones no se les exige la declaración pública, debido a que, como correctamente entiende, ello es consecuencia de la necesidad que tienen éstas de perseguir fines de interés general, mientras que las asociaciones pueden crearse para cualquier tipo de fines siempre que no contravengan el ordenamiento jurídico. Sólo si se considera de utilidad pública a la asociación, merecerá acogerse al régimen fiscal especial previsto en la LRFESFL. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., pág. 1.

<sup>706</sup> Esta es una cuestión pacífica entre la doctrina. Véase, *verbigratia*, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 79.

transversalidad y la supraterritorialidad genuinas del fenómeno deportivo, reiteramos que su exclusiva tributación con arreglo al REPE es un error que el legislador debería corregir. Podemos comprender, aun teniendo en cuenta las últimas reformas, que estas entidades no sean reconocidas como entidades completamente exentas en el IS, pero no compartimos su exclusión automática del régimen fiscal especial recogido en la LRFESFL. En nuestra opinión, sería conveniente que se modificara el tenor literal del artículo 2 LRFESFL con la finalidad de incluir a los consorcios administrativos como ESL a los efectos de este régimen fiscal, permitiendo así que estas entidades puedan beneficiarse de los incentivos fiscales previstos siempre y cuando cumplan con los requisitos que se detallan en el artículo 3 LRFESFL. No tiene mucho sentido que una fundación privada tenga un tratamiento fiscal más beneficioso que una entidad perteneciente a la administración institucional, puesto que esta última no tiene ánimo de lucro, persigue fines públicos, y su individualización obedece a una descentralización de índole funcional. Desde luego, ninguna justificación se atisba en relación con los dos principales caracteres que permiten el acceso al régimen fiscal que contiene la LRFESFL, esto es, la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general; ni tampoco desde el prisma de los principios de capacidad económica y de igualdad en la imposición.

### III. CONTENIDO DEL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.

El REPE prevé una serie de particularidades respecto al régimen general del IS que son la causa de su singularidad en la precisión de la renta gravable. Sin embargo, dichas divergencias o previsiones excepcionales no se reflejan en la totalidad de los componentes del tributo, de forma que, para concretar la obligación tributaria principal en este régimen fiscal, deben aplicarse las previsiones contenidas en el régimen general del IS en todo aquello no regulado de forma específica por el REPE. No obstante, advertimos que evitaremos el análisis pormenorizado de aquellos elementos del régimen general del IS que se proyectan sin particularidad alguna sobre la fiscalidad de las EDSL en este Impuesto, salvo que creamos que su exégesis tiene importancia a los efectos de nuestro estudio.

## 1. Determinación de la base imponible.

La especialidad que diferencia el REPE del régimen general del IS descansa en la fijación de la base imponible, puesto que en este régimen fiscal existen una serie de rentas que quedan liberadas de gravamen porque el legislador entiende que son irrelevantes a efectos impositivos, lo que condiciona también, como veremos, la deducibilidad de los gastos. Sin embargo, para poder distinguirlas en el sistema actual, recordamos que es imprescindible examinar su origen o procedencia, despojando amplia y forzosamente al IS de su carácter sintético para adoptar una perspectiva analítica<sup>707</sup>.

### A) Rentas exentas.

La singularidad del REPE estriba en la existencia de determinadas rentas que no se integran en la base imponible y que, en consecuencia, son irrelevantes desde la óptica del gravamen por IS<sup>708</sup>. Estas rentas liberadas de gravamen se detallan en el artículo 110 LIS y, desde una perspectiva general, podemos afirmar que la exención de rentas de este régimen afecta a tres categorías diversas. Comencemos con su estudio.

- a) Rentas provenientes de la realización de actividades que constituyen el objeto o la finalidad específica de la entidad.

#### a') Planteamiento.

En primer lugar, a tenor del artículo 110.1 a) LIS, se proclama la exención de las rentas que proceden de la realización de actividades que constituyen el objeto o

---

<sup>707</sup> No existen dudas sobre el cariz analítico que toma el IS a la luz de las particularidades del REPE. En este sentido, *vid.*, por ejemplo, CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 175. También, entre la doctrina administrativa, *vide* la Resolución TEAC de 2 de marzo de 2006 (RG 00/1715/2003). No obstante, como afirma SANZ GADEA, una vez determinadas las rentas exentas, no es preciso distinguir entre las diversas fuentes de rentas. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 432.

<sup>708</sup> Los autores no tienen dudas al destacar el sistema de exención de rentas como característica más relevante del REPE. En esta línea puede consultarse DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 81-82; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 469 y 472; ALONSO GONZALEZ, L. M.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal?... ob. cit., pág. 4; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154; así como este último autor en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 79.

finalidad específica de la EDSL, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. Así, entendemos que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta exención las rentas provenientes de las subvenciones concedidas por las AAPP para financiar las actividades propias, así como aquellas rentas resultantes de los convenios de colaboración en actividades de interés general que las EDSL que tributan conforme al REPE pudieran celebrar. No obstante, tampoco estarían exoneradas de gravamen estas rentas si proceden del desarrollo de actividades económicas, o se destinan a financiarlas en el caso de las subvenciones percibidas<sup>709</sup>.

Además, habida cuenta de la relevancia que tienen en la financiación ordinaria de la generalidad de las ESL, se declara exento expresamente en el marco de este apartado el importe de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre y cuando no otorguen el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica<sup>710</sup>. De esta manera, atendiendo a la identificación de los tres tipos de cuotas que hemos realizado en otra parte de este trabajo, el tratamiento tributario de los rendimientos que representan estos distintos tipos de cuotas se asocia consecuentemente con su naturaleza. Las cuotas que no confieren nada más que a los típicos derechos de pertenencia en la EDSL, así como aquellas que implican la realización de servicios genéricos sin afección directa en el mercado, se encuentran exentas en virtud de este artículo<sup>711</sup>. Caso distinto es el de las cuotas que retribuyen servicios particulares, ya sea a asociados o a terceros, pues al provenir dichos rendimientos de una explotación económica estarán sometidos a gravamen por los motivos que más adelante esgrimiremos.

---

<sup>709</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 469; GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición... ob. cit., págs. 291-292; así como las Resoluciones de la DGT núm. V3548-15, de 17 de noviembre de 2015; y núm. V1363-06, de 5 de julio de 2006.

<sup>710</sup> En este sentido se ha manifestado la DGT en las Resoluciones núm. V3959-15, de 14 de diciembre de 2015; núm. V3142-15, de 19 de octubre de 2015; y núm. V2773-15 de 25 de septiembre de 2015.

<sup>711</sup> En este sentido, en la STS 6082/2006, de 9 de octubre de 2006 (ECLI: ES:TS:2006:6082) se pone de relieve que los ingresos procedentes de las cuotas patronales no provienen de una explotación económica y, con independencia de que están exentos porque son recursos de la Seguridad Social, también lo estarían porque provienen del ejercicio del objeto social o finalidad específica. Por su parte, parece que la DGT comparte dicho criterio. Vid., por ejemplo, las Resoluciones de la DGT núm. V0025-08, de 9 de enero de 2008; y núm. V1787-09, de 31 de julio de 2009.

Sin embargo, pese a la conveniente y acertada clasificación anterior, las cuotas abonadas presentan una finalidad híbrida en numerosas ocasiones, puesto que financian tanto actividades que constituyen el objeto o finalidad de la entidad como actividades económicas ajenas a éste. Por consiguiente, automáticamente, a causa de la realidad que expondremos un poco más adelante, surge la necesidad de separar esa parte de la cuota que financia servicios no exentos, bien por derivar de una actividad económica, bien por financiar actividades no económicas ajenas al objeto o finalidad específica<sup>712</sup>. En esos casos, aunque la normativa no proporciona criterios específicos, podría defenderse que parte de la cuota está exenta y parte gravada, de forma que, siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY, sería necesario proceder al prorrateo de las cuotas. No obstante, la inexistencia de criterios concretos para llevar a cabo la tarea otorga licencia para acudir a cualquier sistema válido en Derecho, como pueden ser los costes o los valores de mercado<sup>713</sup>.

Como podemos observar, el análisis de la exención regulada en este apartado constituye, probablemente, uno de los puntos del REPE que más controversia produce, pues, aunque para nosotros el tenor literal no despierta excesivas dudas, en realidad, el REPE siempre ha suscitado importantes interrogantes en relación con esta concreta exención<sup>714</sup>.

#### b) El influjo de las actividades económicas sobre la exención.

La realización de actividades económicas es el elemento que mayor influencia produce sobre este régimen de exención parcial porque, tal y como hemos manifestado

---

<sup>712</sup> Esta postura está avalada de forma pacífica tanto por la doctrina científica como por la administrativa. Respecto a la primera, véase, por ejemplo, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 78; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 21-22. En relación con la segunda, véase, entre otras, las Resoluciones de la DGT núm. V0025-08, de 9 de enero de 2008; núm. V1937-07, de 19 de septiembre de 2007; así como la Resolución de la DGT núm. V2545-06, de 20 de diciembre de 2006.

<sup>713</sup> Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 25-28; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 202-204. También se infiere de los pronunciamientos de la DGT. Vide, por ejemplo, la Resolución núm. V1937-07, de 19 de septiembre de 2007.

<sup>714</sup> En este sentido resulta muy ilustrativa la consideración de SANZ GADEA, quien afirma que este primer tipo de renta es, ciertamente, difícil de identificar. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 431.



*ut supra*, todo rendimiento que procede de las mismas está sometido a gravamen<sup>715</sup>. No obstante, a raíz de la frecuente realización de actividades económicas para cumplir el objeto social y la finalidad específica, se han venido generando ciertas dudas al respecto<sup>716</sup>.

Desde luego, la resolución de esta incógnita no es sencilla, puesto que existen serios apuros para decantarse por la exención o por el gravamen de los rendimientos derivados de actividades económicas, cuando su realización trata de cumplir el objeto social o finalidad específica de la EDSL<sup>717</sup>. Realmente, aunque pueda parecer que existe una antinomia legal, todo se resume en una cuestión de prevalencia, puesto que, o bien prima la exención de las rentas procedentes de la ejecución de actividades que cumplan con el objeto o la finalidad específica, o bien predomina el gravamen de las rentas provenientes de actividades económicas.

---

<sup>715</sup> Las Resoluciones de la DGT confirman como casi cualquier actividad puede ser considerada económica. *Vid.*, entre otras muchas, la Resolución de la DGT núm. V2118-07, de 5 de octubre de 2007, en la que se afirma que los servicios de mediación en diversos ámbitos, así como la formación en la misma están gravados con independencia que se presten a terceros o asociados; la Resolución de la DGT núm. V1937-07, de 19 de septiembre de 2007, en la que se estipula que, entre otros, tienen la condición de actividad económica la prestación de un servicio de vigilancia, la realización de gestiones ante las AAPP, la prestación de servicios de información mediante la publicación de una revista y un portal web, y los programas de formación; la Resolución de la DGT núm. V0025-08, de 9 de enero de 2008, en la que se declara que la organización de ferias y venta de lotería y refrescos por parte de una asociación deportiva constituye, en principio, una explotación económica; la Resolución de la DGT núm. V1787-09, de 31 de julio de 2009, en la que se sostiene que la actividad dirigida al mercado de servicios, limpieza, seguridad, mantenimiento alcantarillado constituye una actividad económica; y la Resolución de la DGT núm. V1598-05, de 27 de julio de 2005, en la que se pone de relieve que la realización de controles de calidad a los productos que sus asociados comercializaban corresponde con una actividad económica. La jurisprudencia también apunta hacia esta dirección. Véase, *verbigratia*, la STS núm. 6462/2001, de 17 de enero de 2001 (ECLI: ES:TS:2001:6264), en la que incluso se defiende que la actividad de subasta de pescado constituye una explotación económica.

<sup>716</sup> MONTESINOS OLTRA ha advertido que la ejecución de actividades que suponen la realización del objeto social o finalidad específica puede corresponder de manera simultánea con una actividad o explotación económica, lo que hace de la exégesis de la exención una tarea más árida. MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 28. CALVO VÉRGEZ también ha señalado a esta incógnita como uno de los principales problemas de la exención. *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 194. En este mismo sentido también se posiciona la doctrina administrativa. *Vid.* Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016)

<sup>717</sup> Poniendo de relieve esta dificultad se han pronunciado LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., págs. 470-471; amén de CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 14.

Como manifestación de esa dificultad, se constatan las interpretaciones dispares que ha traído consigo la cuestión desde los orígenes del REPE en las leyes predecesoras de la actual LIS. Obviamente, la discusión se materializó en la negativa de un sector de la doctrina a aceptar que en este régimen fiscal la exención y la realización de actividades económicas se repelen hasta tal punto que casi pueden considerarse como antitéticas<sup>718</sup>. Además, hasta hace bien poco, la solución más adecuada no era tan evidente como actualmente, puesto que el inciso “...*siempre que no tengan la consideración de actividades económicas*” que se recoge ahora en el artículo 110.1 a) LIS, recomendable por clarificador de la voluntad del legislador, no fue incluido hasta la llegada de la vigente LIS en el año 2014. No obstante, que dicho inciso no existiese antes no es óbice para que la solución fuese, o debiera ser, la misma, aun teniendo en cuenta las eventuales dificultades para realizar interpretaciones hermenéuticas acomodadas a la naturaleza del REPE. De hecho, además de la rotundidad del apartado segundo del artículo 110 LIS que posteriormente comentaremos, consideramos que el espíritu y la esencia del REPE, al menos desde la LIS 95, ha permanecido inmutada.

La doctrina administrativa se ha erigido *ab initio* como paladín de una interpretación restrictiva sobre esta cuestión pues, en la inmensidad de casos en los que este problemático asunto se ha venido planteado, no parece haber dudado un ápice de la razonabilidad y corrección de su posición. Así las cosas, atendiendo principalmente a una interpretación gramatical, los órganos administrativos han venido considerando que todo rendimiento procedente de una actividad o explotación económica debe estar sometido a gravamen, con independencia de que se esté dando cumplimiento al objeto social o finalidad específica con dicha actividad<sup>719</sup>.

---

<sup>718</sup> En sentido contrario, el profesor LOZANO SERRANO entendió que el gravamen de las explotaciones económicas y la exención de las rentas provenientes actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica no eran en absoluto excluyentes ni incompatibles. Confróntese, LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios... ob. cit., pág. 2.

<sup>719</sup> Puede comprobarse la existencia de infinidad de Resoluciones de la DGT mostrando firmemente su criterio restrictivo. Entre ellas, destacamos, verbigracia, las siguientes Resoluciones: núm. V1672-15, de 28 de mayo de 2015; núm. V3793-15, de 1 de diciembre de 2015; núm. V3434-15, de 11 de noviembre de 2015; núm. V1688-10, de 23 de julio de 2010; núm. V0150-05, de 4 de febrero de 2005, núm. V1546-09, de 26 de junio de 2009; núm. V0878-07, de 26 de abril de 2007; núm. V1983-07, de 24 de septiembre de 2007; núm. V0150-05, de 4 de febrero de 2005; núm. V0025-08, de 9 de enero de 2008; núm. V1937-07, de 19 de septiembre de 2007; núm. V1091-07, de 28 de mayo de 2007; y núm. V0150-05, de 4 de febrero de 2005. Dicho criterio también se defiende por el TEAC en la Resolución de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016). Asimismo, los autores también han constatado desde siempre la postura negadora de la doctrina administrativa al respecto. Por ejemplo, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., págs. 11-12; CORCUERA TORRES, A.: “Las rentas exentas en

Cuestión distinta ocurre con la doctrina científica, quien ha venido manifestando pareceres diversos a lo largo del tiempo. No obstante, pese a las posiciones divergentes, existe unanimidad en considerar la exención de las rentas que proceden de la realización de actividades económicas una de las cuestiones más controvertidas e importantes que existen en el REPE<sup>720</sup>.

Una parte de los autores se ha mostrado especialmente crítica hacia la posición de la Administración tributaria y, en consecuencia, contundentemente reticente a aceptar la inaplicación de la exención a los rendimientos procedentes de actividades económicas. En particular, estos autores basan su postura en torno al hipotético sinsentido que supondría acoger la interpretación defendida por la Administración tributaria, pues entienden que condena a la exención casi a su irrelevancia<sup>721</sup>. Por ello, estiman, *a sensu contrario*, que es preciso aplicar la exención a aquellos rendimientos que derivan de la realización de actividades que, a pesar de ser calificadas como económicas por ajustarse a la definición legal positivada en la LIS, son imprescindibles y se ejercen con exclusividad para alcanzar la satisfacción del objeto social o finalidad específica de la entidad<sup>722</sup>. *A fortiori*, este sector doctrinal ha encontrado indirectamente

---

el Impuesto sobre Sociedades... ob. cit., pág. 4; y SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., págs. 431-432.

<sup>720</sup> Véase, por todos, LÓPEZ DÍAZ, A.: “Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos. Entidades exentas” ... ob. cit., pág. 81.

<sup>721</sup> En este sentido, aunque no la compartamos, resulta muy ilustrativa la opinión de ALONSO GONZÁLEZ, quien afirma, además de mostrarse abiertamente crítico con la parquedad del REPE, que las autoridades fiscales vienen a anular el capítulo de rentas exentas para las entidades parcialmente exentas repitiendo una y otra vez que las actividades económicas que realizan se apartan de sus fines porque suponen la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos. ALONSO GONZALEZ, L. M.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal?... ob. cit., págs. 7-9. En este sentido, también puede consultarse, entre otros, VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos...” ob. cit., pág. 220-221.

<sup>722</sup> Como principales defensores de esta tesis destacamos a CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154-156; este último en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 79-82; y en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas...” ob. cit., págs. 4-5; LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios...” ob. cit., págs. 2-3; PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5...” ob. cit., pág. 158; así como VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos...” ob. cit., pág. 220-221. Este último autor, para defender esta interpretación, considera que la actividad concreta cuya exención se pretende debe estar prevista estatutariamente en todo caso, además de ser, obviamente, inherente al propio objeto social. Cabe destacar, a efectos didácticos, el ejemplo que emplea por su sencillez y por su conexión con el deporte, considerando exentos los ingresos provenientes de la organización de cursos de natación por parte de un club deportivo dedicado a la citada disciplina, ya que correspondería con una actividad prevista estatutariamente, y también inherente al concepto de entidad deportiva. Sin embargo, la celebración de actividades lúdicas de índole no deportivas, no

cierto apoyo en algunos pronunciamientos de los Tribunales de Justicia porque han entendido en determinados casos que la realización de actividades aparentemente económicas no son tales por las condiciones singulares en las que se prestan<sup>723</sup>.

Por otra parte, las anteriores consideraciones no son unívocas, pues otros tantos autores han manifestado la opinión contraria, considerando que, de acuerdo con la redacción actual del precepto, no puede defenderse en modo alguno, al menos desde una perspectiva *de lege lata*, la exención de los ingresos procedentes de la realización de actividades económicas en el REPE. No obstante, se encuentran distintos matices en algunos de sus razonamientos<sup>724</sup>.

Particularmente sugerentes nos parecen los planteamientos eclécticos de CARRETERO LESTON quien, a pesar de entender que la redacción del precepto es contundente y conduce por fuerza a abrazar la exégesis vertida por la doctrina administrativa, destaca la razonabilidad de la posición de los autores predispuestos a interpretaciones más favorables, trayendo a colación la STS de 19 de febrero de 2008<sup>725</sup>. De esta forma, pese a aceptar la interpretación restrictiva, realmente la lamenta.

---

<sup>723</sup> Entre las resoluciones judiciales que muestran exégesis más flexibles, cabe destacar la STS, de 11 de junio de 1990 (RJ 1990\4845). También la AN ha manifestado pareceres favorables a la aplicación de la exención en estos casos, SAN de 4 de mayo de 1993 (JT 1993, 518), SAN de 20 de septiembre de 1994 (JT 1994, 1000) y SAN 2948/2000, 4 de mayo de 2000 (ECLI:ES:AN:2000:2948); así como el TSJ de Castilla León, sede de Valladolid, en STSJ de Castilla y León 2113/2000, de 19 de abril de 2000 (ECLI:ES:TSJ CL:2000:2113), y STSJ de Castilla y León 5639/2000, de 8 de noviembre de 2000 (ECLI:ES:TSJ CL:2000:5639). De una forma mucho más tímida se infiere del voto particular emitido en el seno de la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI ES:TS:2011:4802). Igualmente, también encontramos una interpretación laxa en la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1999 (RG1239/1996).

<sup>724</sup> Entre los autores que comparten esta afirmación de base, con la cual estamos de acuerdo, destacamos a los siguientes, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 12; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas”... ob. cit., pág. 76; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 24-25; CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., págs. 199-200; LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M.; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*... ob. cit., págs. 469-471; AAVV: *Derecho tributario: parte especial*... ob. cit., págs. 67-68; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos. Entidades exentas” ... ob. cit., pág. 82; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 11; y RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., págs. 413-414.

<sup>725</sup> STS 557/2008, de 19 de febrero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:557). Esta Sentencia ha sido estudiada con el detenimiento que se merece en pasajes anteriores de este trabajo. Su contenido fundamental, asociado al régimen fiscal de la LRFESFL, se basa en la exigencia de coincidencia entre el objeto y el fin de la entidad con el de la actividad económica realizada para poder declarar la exención de la renta que de la misma procede. Sin embargo, hay que tener muy en cuenta que el criterio del TS se dictó en el marco del régimen fiscal especial de la LRFESFL, de modo que, aun compartiéndolo, lo hacemos

Por esta razón, considera que debería optarse por un sistema distinto para corregir lo que, tanto él como el sector doctrinal proclive a extender la amplitud de la exención, consideran una disfuncionalidad del REPE. Así pues, desde una perspectiva *de lege ferenda*, el autor defiende cambiar radicalmente la configuración del REPE acogiendo la ya clásica tesis de la exención en función del destino otorgado a las rentas obtenidas, olvidando su procedencia u origen<sup>726</sup>.

Por su parte, DELGADO GARCÍA, amparándose en el apartado segundo del derogado artículo 121 TRLIS, también abraza la interpretación restrictiva manifestada a lo largo de estas páginas. Así, aunque nos alineamos con este parecer, nos suscita algunas dudas la ilación que realiza la autora para concluir la inaplicación de la exención. En particular, defiende que la norma exige, además de la coincidencia de la actividad desarrollada con el objeto social o la finalidad específica, la inexistencia de contraprestación, sea directa o indirecta, amén de la coincidencia del objeto o finalidad específica de la EDSL con las finalidades de interés general recogidas en el artículo 3 LRFESFL<sup>727</sup>.

Evidentemente, para que la exención pueda operar, es imprescindible que las actividades realizadas coincidan suficientemente con el objeto social o la finalidad

---

exclusivamente para el régimen fiscal especial y privilegiado que se prevé en la LRFESFL, pues es el contexto jurídico que le concede sentido. De esta forma, el régimen fiscal propio de la LRFESFL se justifica y se configura por la insoslayable persecución de la realización de fines de interés general de las entidades que tributan conforme al mismo, de ahí que determinadas explotaciones económicas sean declaradas exentas por el artículo 7 LRFESFL, puesto que se condiciona a esa convergencia teleológica entre el objeto y el fin de la explotación económica con el fin de interés general perseguido por la ESL.

<sup>726</sup> CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 12 y 14. Uno de los principales defensores de esta tesis, cuya semejanza con los modelos impositivos existentes en Reino Unido nos parece evidente, es el profesor PEDREIRA MENÉNDEZ. En este sentido, puede consultarse, entre otros muchos, el siguiente trabajo suyo, que destacamos por su arraigo tradicional y minuciosidad, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 134. También, por ejemplo, en: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 2-3 y 13. Esta teoría la defiende igualmente excelsa doctrina, como CORCUERA TORRES, A.: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., pág. 11; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 10-11; y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 4 y 9. Quizá las posturas de los autores se vieran jalonadas por la acotación de los componentes de la renta que se hacía en el artículo 5 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en relación con las letras a) y c), en los cuales se parecía diferenciar, entre otros, los rendimientos de explotaciones económicas y los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica.

<sup>727</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 76.

específica. Sin embargo, no podemos compartir que la percepción de una contraprestación enerve la exención, puesto que los términos gramaticales del precepto en ningún momento hacen alusión a la gratuidad o inexistencia de contraprestación. Es más, dar por buena esta exigencia invalidaría *de facto* la exención, llegando al dislate que supondría establecer una exención de unas rentas condicionada a la no percepción de ingreso material alguno por parte de los beneficiarios, independientemente de que la actividad, claro está, se financie por otras fuentes en tales casos, como pueden ser las subvenciones. De este modo, creemos que la propuesta hermenéutica de la autora no casa con la *ratio legis* del precepto y descansa sobre una particular comprensión del concepto de actividad económica, en la que cualquier tipo de contraprestación determina su existencia de manera automática. A nuestro juicio, la percepción de una contraprestación, si bien es un poderoso y fiable indicador, tampoco debería reputarse como infalible o absoluto, pues la definición positivada en el artículo 5 LIS no lo contempla expresamente. Somos conscientes de que este criterio se confronta con los pareceres de la doctrina más autorizada, la cual ha sostenido que la gratuidad en el desarrollo de una actividad sorteaba la condición de actividad económica<sup>728</sup>. Pero, debemos insistir, la definición positivada no contempla tal circunstancia expresamente por muy deducible o lógica que la misma pueda ser.

Más hesitaciones nos genera la afirmación de la citada autora según la cual, para poder disfrutar de la exención de las rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica, además de no poder recibir ningún tipo de contraprestación, es imprescindible que dicho objeto o finalidad coincida con los fines de interés general recogidos en el artículo 3 LRFESFL. Lamentablemente, debemos disentir de este criterio, pues, para la aplicación de la exención a las rentas que proceden de la realización de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica, el REPE no exigía, ni exige actualmente con la LIS, que éstos tengan que coincidir con los fines de interés general que se detallan en el artículo 3 LRFESFL. Lo

---

<sup>728</sup> Por todos, MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 28-29; así como CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 162; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo, ...*ob. cit., págs.101-102; y MARTÍN DÉGANO, I.: “Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro... ob. cit., pág. 20. Este último autor sostiene que existirá una actividad económica en prácticamente todos los casos en los que medie un precio. En la SAN 1298/2008, de 18 de abril de 2008 (ECLI: ES:AN:2008:1298) se erige a la contraprestación como elemento determinante de la existencia de una actividad económica.

contrario supone la imposición de añadidos que ni se contienen en la norma ni se pueden inferir de la misma.

Además, si bien ello es indiscutible desde una óptica *de lege lata*, también entendemos que debe ser así *de lege ferenda*, en tanto en cuanto el fundamento y la naturaleza de este régimen fiscal, así lo exige. La configuración y trayectoria del REPE nos indica que se trata de un régimen fiscal que obedece principalmente a criterios de neutralidad frente a finalidades extrafiscales. Por ello, la diferencia fundamental entre el régimen fiscal de la LRFESFL y el REPE reside en que, si bien en ambos casos las entidades que tributan conforme a los mismos no tienen ánimo de lucro, entendido desde una perspectiva subjetiva como ausencia de ganancia partible, no puede ignorarse que el acceso al régimen fiscal especial de la LRFESFL presenta exigencias añadidas respecto al REPE, puesto que su adopción se condiciona principalmente a la persecución de fines de interés general. Corolario de lo anterior supone la exigencia de unos requisitos cuyo contenido tiende a garantizar el cumplimiento de dichos fines, así como la supeditación de la exención de una gran parte de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas a su realización (art. 7 LRFESFL). En definitiva, si existe una extensión diversa en los sistemas de exención de rentas configurados en los regímenes aplicables a las entidades sin fines lucrativos, permitiéndose en uno la exención de los rendimientos procedentes de la realización de actividades económicas en algunos casos y en el otro no, es porque obedecen a fundamentos y finalidades diversas, tal y como hemos ido avanzando durante esta investigación.

Una vez expuestas las posiciones argumentales, salta a la vista que el debate doctrinal ha tardado más de lo debido en cerrarse, a pesar de que los esfuerzos interpretativos de la doctrina han sido mayúsculos. Actualmente, a nuestro juicio, la solución se decanta claramente hacia un lado de la balanza, puesto que pensamos que existe suficiente información y argumentos para reivindicar con total seguridad que el criterio restrictivo defendido por los órganos administrativos, por un sector de la doctrina y, desde hace algún tiempo, por el TS es correcto<sup>729</sup>. Es más, aunque no hacía

---

<sup>729</sup> Han tenido que pasar muchos años hasta que el TS ha empezado a enmendar su criterio primigenio y dejar claro que todo rendimiento procedente de la realización de una actividad económica se encuentra en todo caso gravado en el REPE. *Vid.*, STS 804/2010, de 17 de febrero de 2010 (ECLI: ES:TS:2010:804); y STS 6094/2010, 17 de noviembre de 2010 (ECLI: ES:TS:2010:6094). Este mismo criterio es el manifestado por el TEAC en su Resolución de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016), quien, por su parte,

falta porque el artículo 121.2 TRLIS, cuyo contenido se corresponde actualmente con el artículo 110.2 LIS, arrojaba la luz necesaria al respecto, pensamos que, con la LIS, el legislador zanjó toda controversia posible en este punto introduciendo el inciso “...siempre que no tengan la consideración de actividades económicas” en el artículo 110.1 a) LIS, dando así un espaldarazo a la tesis restrictiva sostenida por algunos autores y por la última jurisprudencia del TS<sup>730</sup>. En suma, siendo congruentes con la redacción del precepto y trayendo a colación el aforismo latino *in claris non fit interpretatio*, nos resulta imposible acoger otra exégesis distinta al entendimiento de que todo rendimiento procedente del desarrollo de una explotación o actividad económica debe estar sometido a gravamen, y ello con independencia de que la explotación en cuestión corresponda o coincida con una actividad que constituye el objeto o finalidad de la EDSL. Así se infiere de la literalidad del precepto y de su sentido<sup>731</sup>.

A mayor abundamiento, nuestro parecer se confirma realizando una interpretación integrada y comparada entre el REPE y el régimen fiscal contenido en la LRFESFL, pues concebir una tesis opuesta conduciría al sinsentido de entender la exención de las rentas procedentes de explotaciones económicas de un modo más amplio en el REPE que en el régimen fiscal que se recoge en la LRFESFL. De la exégesis del artículo 7 LRFESFL se infiere claramente que en este régimen fiscal especial solamente están exentas determinadas explotaciones económicas, esto es, las detalladas en este artículo, y siempre que las mismas sean desarrolladas en

---

señala que las sucesivas modificaciones en el tenor literal han sido didácticas y meramente confirmatorias de una interpretación restrictiva, por lo que, incluso con la LIS 78, los rendimientos provenientes de explotaciones económicas estaban y están sometidos a gravamen.

<sup>730</sup> Trasladadas estas reflexiones sobre los distintos tipos de cuotas existentes, debemos concluir que tanto las cuotas que conceden derechos inherentes a la pertenencia a una EDSL, como pueden ser los usuales en relación con los órganos de gobierno, como aquellas cuotas que implican la realización de servicios genéricos como puede ser en nuestro caso la defensa de los intereses de una determinada modalidad o clase deportiva, pero no suponen la prestación de un servicio concreto y particular identificable a través de una relación sinalagmática pura y directa, resultan exentas. Sin embargo, aquellas cuotas que dan derecho a determinados servicios claramente determinados e independientes a la mera pertenencia, como puede ser el uso de taquillas, pistas de tenis, equipamiento deportivo, sauna o jacuzzi; estarán sometidos a gravamen, habida cuenta de que parecen encajar perfectamente con la descripción de una actividad económica.

<sup>731</sup> Cfr. ARMENTIA BASTERRA, J.: “Régimen de las entidades parcialmente exentas... ob. cit., pág. 107, quien manifestó la necesidad de abordar la exención de forma casuística, habida cuenta de la dificultad de estatuir una regla general.



cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Por lo tanto, si en el REPE se abogara por la exención de todas las rentas obtenidas con ocasión de actividades económicas cuando supusieran la realización de actividades en cumplimiento del objeto social o finalidad específica, y aun cuando se configuraran como imprescindibles y exclusivas para alcanzar el pretendido objeto o finalidad, se estaría confiriendo de forma absurda e incomprensible una exención más beneficiosa en este régimen fiscal en comparación con la regulada en la LRFESFL, que tiene un marcado carácter incentivador y claramente una extensión que va más allá del IS<sup>732</sup>.

Esta interpretación integrada demuestra que, ni siquiera desde una perspectiva *de lege ferenda*, debería plantearse una reforma que amplíe los límites de la exención objeto de análisis. Desde hace mucho tiempo, el legislador ha tenido numerosas oportunidades para ello y no ha hecho más que confirmar su criterio, lo que denota una postura invariable en el tiempo. Pero, es que incluso, aunque se otorgara plena extensión a la exención de explotaciones económicas en el régimen fiscal de la LRFESFL, no tendría por qué significar la procedencia de una mayor amplitud de la exención regulada en el REPE, en la medida en que, como veremos, su sentido y naturaleza lo desaconsejan. Por lo tanto, desde un punto de vista axiológico, pensamos que el legislador es consciente de su postura y, además, acierta en la misma, en cuanto que nos parece totalmente acorde con la naturaleza de este régimen fiscal.

Entonces, si el criterio del legislador siempre fue el mismo, ¿por qué se prolongó tanto en el tiempo esta cuestión? Básicamente, por las dificultades existentes para trazar una frontera nítida entre dos elementos clasificadores distintos, aunque compatibles, que resolviera la cuestión de la prevalencia de manera sólida<sup>733</sup>. En este sentido, la dificultad de armonizar los dos criterios que entran en conflicto cuando confluyen, esto es, el gravamen de las rentas provenientes de actividades económicas y la exención de

---

<sup>732</sup> Los autores han acudido a esta interpretación integrada y conjunta para llegar a las mismas conclusiones antes que nosotros. *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 199-200; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., pág. 24; MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 27-28; También el TEAC en la Resolución de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016).

<sup>733</sup> Destacando esta problemática de un modo similar, véase LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios...” ob. cit., pág. 2.

las rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen el objeto o finalidad específica, crea una suerte de antinomia normativa que solamente parece resolverse teniendo en cuenta la naturaleza y los fundamentos del REPE, es decir, desde su condición de régimen fiscal de ajuste.

Seguramente, también ha dificultado una solución más nítida al respecto el fenómeno de arrastre interpretativo que experimenta el REPE, en la medida que el régimen sigue una tendencia jurídica claramente continuista respecto a las normas anteriores a la LM que no contemplaban un régimen diferenciado para las ESL con fines de interés general. De esta manera, si bien el debate sobre la exención de las rentas resultantes de la realización de una actividad económica podía tener sentido con la LIS 78, lo cierto es que la concepción de un régimen fiscal privilegiado de las ESL a partir del año 1994 viene a desbaratar toda la argumentación de la doctrina proclive a extender la exención de las actividades económicas en el REPE<sup>734</sup>.

Por otra parte, tampoco ha ayudado a una sosegada resolución de las posiciones enfrentadas que la doctrina elaborada por la DGT, en sus contestaciones a las consultas elevadas por los obligados tributarios, se haya limitado, prácticamente, a transcribir la definición de actividad económica positivada en el articulado, la cual no ha experimentado cambios sensibles a lo largo del tiempo. En este sentido, podría criticarse que la presentación de una doctrina de manera automática dificulta una adecuada comprensión global de la situación, pero lo cierto es que esta falta de determinación para zanjar definitivamente la cuestión solamente puede reprocharse a la Administración tributaria de modo residual, pues entendemos que ese no es su cometido principal<sup>735</sup>.

---

<sup>734</sup> Existen pluralidad de autores que se pronunciaron en contra del REPE regulado en la LIS 78, cuya clásica crítica fundamental residía en los exiguos términos del régimen de exención regulado. En este sentido, por ejemplo, PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5... ob. cit., pág. 158; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de los colegios profesionales por el Impuesto sobre Sociedades según la Resolución de 26 de agosto de 1994 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995, pág. 4-7 (recurso electrónico); y GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades...* ob. cit., pág. 567. Ahora bien, en la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (00/2959/2016) se pone de manifiesto inequívocamente que las sucesivas modificaciones en el tenor literal han sido didácticas y meramente confirmatorias de una interpretación restrictiva, por lo que, incluso con la LIS 78, los rendimientos provenientes de explotaciones económicas estaban y están sometidos a gravamen.

<sup>735</sup> Criticando la interpretación que realiza la Administración tributaria del concepto de actividad económica en el marco del REPE por los efectos que produce sobre la exención de rentas, véase,

Igualmente, las interpretaciones pendulares de los Tribunales de justicia para apreciar la existencia de una actividad económica, incluido el TS, quien ha mostrado criterios dispares en el tiempo, contribuyeron a embrollar más el asunto, en la medida que este aspecto es uno de los que más influencia produce sobre el REPE. La definición de actividad o explotación económica, tanto en la LIS como en la LRFESFL, puede ser discutible en algunos casos si se consideran las condiciones particulares, pero es la que es, valga la perogrullada. Es más, incluso creemos que la preponderancia de su carácter objetivo y, en consecuencia, la vocación de “*omnicomprensividad*” con la que se conforma es acertada en términos generales, sin perjuicio de lo manifestado en el capítulo cuarto<sup>736</sup>.

- b) Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones efectuadas a título lucrativo.

En segundo lugar, también están exentas las rentas obtenidas por las EDSL que derivan de adquisiciones y de transmisiones efectuadas a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (art. 111.1 b) LIS). Por consiguiente, la exención resulta de aplicación a aquellas plusvalías generadas a partir de adquisiciones, como pueden ser las donaciones, legados y herencias; o de trasmisiones efectuadas a título lucrativo. Siguiendo lo dispuesto en el artículo 17.4 LIS, dichas plusvalías o incrementos de patrimonio se cifran, en las transmisiones a título lucrativo, en el importe resultante de la diferencia entre el valor de transmisión, en este caso el valor de mercado, y el valor de adquisición, mientras que, en las adquisiciones gratuitas, la valoración de lo recibido corresponde generalmente

---

ALONSO GONZALEZ, L. M.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal?... ob. cit., pág. 8.

<sup>736</sup> En el artículo 5.1 LIS se define la actividad económica del siguiente modo: “*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 el párrafo tercero del artículo 3.3 LRFESFL se acota de esta forma la realización de explotaciones económicas: “*A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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 arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica*”.

con el valor de adquisición, el cual corresponde al valor de mercado también *ex* artículo 17.4 LIS<sup>737</sup>.

En puridad, esta exención se refiere a aquellas rentas que se generan o se obtienen, en principio, sin contraprestación alguna, esto es, de forma pura y simple o con ánimo de liberalidad. Sin embargo, a pesar de que el artículo no lo prevé expresamente, consideramos que también deberían considerarse incluidas en este apartado, siempre y cuando no se enmarquen en el apartado a) del artículo 110.1 LIS, las rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones cuya contraprestación percibida fuera nimia en comparación con lo donado, lo que ocurre con cierta frecuencia en el pago de cuotas<sup>738</sup>. En definitiva, cuando no pueda negarse la existencia de cierto *animus donandi* en la operación realizada.

Este razonamiento, sin perjuicio de que los rendimientos percibidos puedan resultar exentos en determinados supuestos a la luz del apartado a) del artículo 110.1 LIS, nos lleva a reflexionar sobre la posible exoneración de gravamen, en virtud de este apartado, de aquellas rentas producto de los llamados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, cuya regulación se encuentra principalmente en el artículo 25 LRFESFL. En ellos, como hemos estudiado en el anterior capítulo, la ESL se compromete exclusivamente a difundir la participación del colaborador en la concreta actividad desarrollada, de forma que la difusión se concibe primordialmente como un retorno residual a la aportación del colaborador, si bien en ocasiones puede resultar muy efectivo a efectos publicitarios. Entonces, ¿estamos en presencia de donaciones o de prestaciones de servicios en el marco de REPE?

Para BLÁZQUEZ LIDOY, quien realiza un sugerente paralelismo con el IVA, los convenios de colaboración no tienen la condición de prestaciones de servicios, de tal

---

<sup>737</sup> Así lo entiende de la doctrina. Véase, por ejemplo, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 80; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154; DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 78; y LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 469.

<sup>738</sup> En este sentido se ha pronunciado CALVO VÉRGEZ trayendo a colación la doctrina del TSJUE para justificar su posición. *Vide.* CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 185-186.

forma que deben ser asimilados a una donación con independencia de la identidad de los sujetos comprometidos a colaborar o difundir la participación del colaborador en dichas actividades y, por tanto, las rentas obtenidas deberían resultar exoneradas de gravamen<sup>739</sup>. Desde luego, compartimos la opinión vertida por el autor, máxime si tenemos en cuenta que, en el IS, con carácter general, los colaboradores no pueden deducir las cantidades donadas a las ESL por haberse realizado a causa de una liberalidad. Solamente puede considerarse gasto fiscalmente deducible cuando, en virtud del artículo 25.2 LRFESFL, dicha aportación se realice en favor de alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo. De este modo, en este artículo se establece una especialidad en el tratamiento tributario de estas donaciones modales, en parte justificada por las especiales características de las entidades beneficiarias de la colaboración, pero no se altera la naturaleza jurídica de la figura jurídica en cuestión.

En resumen, siendo consecuente con su naturaleza, y al amparo de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 110.1 LIS, el tratamiento tributario de los convenios de colaboración en el REPE debería permitir la posibilidad de eximir de gravamen las rentas obtenidas por la EDSL, siempre que dicho patrocinio se obtenga en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y, además, cuando la contraprestación, esto es, la difusión que realiza ésta de la colaboración del aportante, sea exigua. Sin embargo, pese a que la Administración tributaria ha reconocido que los convenios de colaboración no constituyen a efectos de IVA una prestación de servicios, se ha negado rotundamente la posibilidad de aplicar la exención a estas rentas en el REPE escudándose en la imposibilidad de trasladar el régimen jurídico del artículo 25 LRFESFL a entidades que no tienen la condición de beneficiarias de mecenazgo (art. 16 LRFESFL), lo que implica rechazar en la práctica la condición de donación a los efectos del REPE<sup>740</sup>.

Empero, nosotros no defendemos el traslado de este régimen tributario creado *ex profeso* para determinadas situaciones a entidades distintas, puesto que no se acomoda a Derecho la muda de su singularidad principal, situada en el incentivo fiscal que permite

---

<sup>739</sup> Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 16-17. Con idéntico parecer se manifiesta CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 187-188.

<sup>740</sup> Vid., verbigracia, las siguientes Resoluciones de la DGT: núm. V2316-05, de 16 de noviembre de 2005; y núm. V1323-07, de 20 de junio de 2007.

la deducibilidad de las cantidades aportadas por el colaborador. Nosotros, lo que defendemos con base en el artículo 110.1 b) LIS es la exoneración de la renta percibida por la EDSL, ya que el retorno otorgado, esto es, la difusión de la participación del colaborador, es en la mayoría de los casos baladí, de manera que puede afirmarse la primacía de la gratuidad de la operación.

Al margen de las anteriores consideraciones, es indispensable continuar nuestra exégesis con otros aspectos que condicionan el alcance de esta exención. En este sentido, tal y como viene siendo la tónica dominante en el REPE, la norma exige expresamente que las adquisiciones o transmisiones se obtengan o realicen en cumplimiento del objeto o la finalidad específica de las EDSL, de manera que, cuando no ocurra así, es obvio que no podrán resultar exoneradas de gravamen las rentas generadas<sup>741</sup>. Para dar cumplimiento a esta exigencia legal, en los casos donde adopte el rol de adquirente a título lucrativo, la mejor prueba de que la adquisición se ha producido en cumplimiento del objeto social o la finalidad específica la EDSL es mediante la afectación de los elementos adquiridos al cumplimiento de las actividades propias, siendo válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho para su acreditación. No obstante, el tenor literal no aclara si dicha afectación debe realizarse durante toda la vida del bien o si, por el contrario, es suficiente un periodo mínimo de tiempo, pudiendo cambiarse dicha afectación de cara al futuro<sup>742</sup>. A nuestro juicio, debe primar el destino inicial, permitiendo cambios posteriores, salvo que se detecte algún tipo de intención fraudulenta al respecto. Si actúa como transmitente, la traslación de la propiedad debe realizarse con la finalidad de cumplimiento del objeto social o finalidad específica, con independencia del destino que le otorgue finalmente el adquirente<sup>743</sup>.

---

<sup>741</sup> En este sentido se manifiesta DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 78.

<sup>742</sup> Al mismo interrogante se enfrentan BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 14; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., pág. 184.

<sup>743</sup> Al respecto, *vid.* las siguientes Resoluciones de la DGT: núm. V1915-06, de 26 de septiembre de 2006; núm. V1418-08, de 7 de julio de 2008; y núm. V1108-07, de 28 de mayo de 2007. A estos efectos, resultan muy enriquecedores los ejemplos que utiliza VIDAL WAGNER. Veamos, si un club deportivo dedicado al golf recibe como donación o herencia unos terrenos con la finalidad de desarrollar la citada disciplina deportiva o un club de fútbol recibe como donación un conjunto de balones y porterías para desarrollar su actividad, las rentas obtenidas estarán exentas de tributación en el IS en ambos casos. Por el contrario, no está exenta en el IS la renta que deriva de una donación de un inmueble arrendado a terceros, aunque su finalidad sea proveer rentas al club deportivo a través de la titularidad del citado inmueble, ya que nada tiene que ver con la finalidad específica o el objeto social. VIDAL WAGNER, G.:

Siguiendo la tendencia inherente en la configuración de las exenciones de este régimen fiscal, mayor importancia tiene la presencia de actividades económicas, pues creemos que toda renta que proceda de las mismas está indiscutiblemente sometida a gravamen. Así se desprende sin mayores dificultades de una exégesis conjunta del artículo 110.1 b) LIS y la cláusula de cierre contenida en el apartado segundo de este mismo artículo<sup>744</sup>. Sin embargo, las dudas afloran cuando los bienes que se reciben o se entregan se afectan o provienen de actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica, pero, a su vez, tienen la consideración de actividades económicas.

BLÁZQUEZ LIDOY y CALVO VÉRGEZ sostienen que, si la ESL actúa como donante, estará exenta la renta proveniente de la donación porque no puede entenderse realizada como actividad económica en ningún caso, al ser gratuita. La clave estará, únicamente, en si el objeto social o la finalidad específica se está cumpliendo mediante esa donación. Por otra parte, si tiene la condición de donataria, ambos autores coinciden en que las rentas procedentes de elementos que van a afectarse a explotaciones económicas que coincidan con los fines de la entidad también quedan cubiertas por la exención<sup>745</sup>. A nuestro juicio, la interpretación de los anteriores autores es ajustada a Derecho, de modo que, cuando la EDSL efectúa la donación, lo realmente importante es que el rendimiento que puede obtenerse no proviene de una explotación económica sino de una donación con la que se está realizando el objeto social o la finalidad específica, y ello con independencia de que el elemento donado estuviera afecto a una explotación económica que sirva para cumplir el objeto social o la finalidad específica o de que el donatario lo afecte una vez obtenido. Asimismo, cuando la EDSL es la donataria, lo que exige la norma es que la adquisición se haya producido con ocasión del cumplimiento del objeto social o la finalidad específica y que dicha adquisición no constituya un rendimiento derivado de una explotación económica.

---

“Tributación de Federaciones y Clubes deportivos... ob. cit., pág. 22. Como ejemplos de transmisiones, se nos ocurren aquellas donaciones que se realizan con fines altruistas para cumplir con el objeto o finalidad específica.

<sup>744</sup> En este sentido, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 78.

<sup>745</sup> Véase, *verbigratia*, CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica*... ob. cit., pág. 183-185; así como BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 14.

Finalmente, como última de las cuestiones a tratar en relación con esta exención, conviene poner de relieve la disyuntiva que nos genera la satisfacción de cuotas a las EDSL, concretamente aquellas que no dan derecho alguno, excepto los relativos a la mera pertenencia a la EDSL. En este caso, es harto complicado discernir en virtud de qué apartado va a estar liberado de gravamen el importe de dichas cuotas, si es que debe estarlo, pues tanto los apartados a) y b) del artículo 110.1 LIS parecen proporcionar la cobertura necesaria. El parámetro a utilizar, como pone de relieve GIL DEL CAMPO, estriba en la frecuencia con la que se realizan las aportaciones, pareciendo las habituales, esto es, las cuotas periódicas satisfechas por los asociados para financiar el objeto social o la finalidad específica, encajar mejor a causa de su mayor proximidad conceptual con el supuesto recogido en la letra a). En cambio, aquellas extraordinarias engarzan mejor en la categoría de renta exenta referenciada en este apartado b), habida cuenta de su carácter puntual. En resumidas cuentas, en dichos casos, por mucho que se les pueda llamar cuotas de forma coloquial, lo cierto es que no son tal, al menos a los efectos del REPE<sup>746</sup>.

- c) Rentas generadas a causa de la transmisión onerosa de bienes afectos al objeto o la finalidad específica: Exención por reinversión.

Como última categoría de renta exenta, situamos aquellas puestas de manifiesto a causa de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Comúnmente llamada exención por reinversión, esta exención, a diferencia de las otras dos exenciones reguladas en los apartados a) y b) del artículo 110.1 LIS, se configura a través de un presupuesto de hecho complejo, produciéndose su devengo cuando se constata la reinversión. Estas exenciones presentan como singularidad en su funcionamiento que solamente pueden verificarse mediante la constatación de un elemento externo, esto es, un hecho diferente y ajeno, como es el llamado hecho legitimador; y que solo indirectamente, en cuanto incide en la capacidad económica a

---

<sup>746</sup> Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones...* ob. cit., págs. 295-296.



gravar, puede considerarse parte del hecho imponible. Como es lógico, el mecanismo jurídico que hace nacer esta exención es la propia realización del hecho imponible, pero éste queda cualificado, no por sus aspectos intrínsecos, sino por su coexistencia con otro hecho anterior o posterior, esto es, el hecho legitimador, que es indispensable para la activación de la exención, aunque eventual e incierto. En este caso, el hecho legitimador corresponde con la reinversión necesaria que debe realizarse en los términos objetivos y temporales concretos analizados<sup>747</sup>.

Esta exención, tal y como ha resaltado el TEAC en su Resolución de 24 de julio de 2008, ha sido abordada por la doctrina científica de forma muy sucinta y escasa, de modo que conviene realizar un estudio más detenido que suavice por la vía interpretativa las aristas que muestra<sup>748</sup>. Para este propósito, es imprescindible, antes que nada, tener presente que la configuración legal prevé una serie de condiciones necesarias para que el hecho legitimador de la exención, esto es, la reinversión, se produzca en su plenitud<sup>749</sup>. Estas condiciones pueden agruparse en dos grandes categorías. Por un lado, encontramos las condiciones de índole sustantiva, esto es, aquellas que acotan los bienes transmisibles y adquiribles, así como el modo en que dichas operaciones deben realizarse. Por el otro, las condiciones de corte temporal, que hacen referencia a periodos específicos, amparando que la reinversión pueda reputarse lícitamente como hecho legitimador<sup>750</sup>.

---

<sup>747</sup> Sobre las exenciones con presupuesto de hecho complejo, *vide*, principalmente, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 61-65; MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., pág. 280; así como HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., págs. 245-248.

<sup>748</sup> Resolución del TEAC, de 24 de julio de 2008 (RG 00/2266 2007).

<sup>749</sup> Somos conscientes de que, como ha afirmado la doctrina más autorizada, el hecho legitimador de la exención, la reinversión en este caso, no se puede concebir como un requisito o condición de la efectividad de la exención porque forma parte de la exención misma a través del presupuesto de hecho complejo. En este sentido, véase LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs., 58-59; y MARTÍN QUERALT, J.: “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 5, 1975, págs. 164-165. Sin embargo, lo que nosotros defendemos no es, ni por asomo, que la reinversión sea condición o requisito de la efectividad de la exención, sino que dicha reinversión está sujeta a unos términos o condiciones concretas, lo cual los sitúa en un estadio ontológico previo.

<sup>750</sup> Ciertamente, preferimos utilizar el término “*condiciones*” en lugar de “*requisitos*” para referirnos a estos elementos que acotan el ámbito sustantivo y temporal del hecho legitimador. Esta misma expresión la emplean LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 469.

Abordando los aspectos problemáticos de las condiciones sustantivas, lo primero que percibimos al leer el precepto es que, en relación con los bienes objeto de transmisión y adquisición, la redacción del precepto presenta unos matices terminológicos de relevancia capital para conocer las rentas que pueden quedar exentas. En este sentido, cabe destacar que, si bien el precepto exige que los elementos transmitidos deben estar afectos a la realización del objeto o finalidad específica, para los elementos adquiridos solamente se demanda su simple relación y no su afectación. Podría pensarse que dicha falta de homogeneidad es irrelevante porque el legislador únicamente pretendía evitar una reiteración en el vocabulario, pero esto queda en el terreno de las elucubraciones, puesto que el único hecho demostrado es que la diversa terminología empleada en la redacción del precepto presenta suficientes visos como para cuestionar una estricta relación de sinonimia.

Entonces, sentado como premisa que afectación y relación no son semánticamente equivalentes, ¿qué debe entenderse, en primer lugar, por afectación de los bienes objeto de transmisión al objeto o finalidad específica? La DGT se ha manifestado acertadamente al respecto en su Resolución de 5 de marzo de 2008, entendiendo dicha afectación como el empleo material del bien en la realización del objeto o finalidad, inmovilizándose en el patrimonio mientras aporte utilidades materiales al sujeto pasivo en dicha realización, y no considerando bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica aquellos que sólo aportan utilidades o ingresos, tales como réditos, rentas, alquileres o dividendos, aun cuando dichos recursos se empleen en la realización del objeto o finalidad<sup>751</sup>. Sin duda, la DGT aclara una de las principales dudas que se infieren del escueto tenor literal, sentenciando que la afectación del bien objeto de transmisión debe ser directa e inmediata y no indirecta o mediata. Por ello, cuando el bien en cuestión solamente otorga unos rendimientos que se

---

<sup>751</sup> Resolución de la DGT núm. V0487-08, de 5 de marzo de 2008. *Vide*, también, la Resolución núm. V2300-07, de 30 de octubre de 2007. En el caso objeto de la contestación, un club deportivo adquiere una finca rústica con el objeto de dedicarla a su actividad asociativa, pero finalmente no se dedica de manera material. En consecuencia, la DGT entiende lo siguiente: “*Con independencia de lo anterior, la finca rústica adquirida no ha estado afecta a la realización de su objeto social, por cuanto para ello se requiere una aplicación material al mismo, circunstancia que no ha concurrido en el presente caso, por lo que dicha finca es un mero elemento integrante del patrimonio, de forma que la renta obtenida en la transmisión estará sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, con independencia del destino de los recursos obtenidos en esa transmisión.*”. En definitiva, de ello se infiere que la afectación de los elementos objeto de transmisión es insoslayable.

emplean en la realización del objeto o la finalidad de la EDSL no podrá comprenderse en el ámbito objetivo de esta exención<sup>752</sup>.

De manera similar, tampoco conocemos de forma exacta qué debe entenderse por relación con el objeto social o finalidad específica. A nuestro juicio, la relación se posiciona en un rango más genérico y holgado que la afectación, admitiendo, en consecuencia, posibilidades más amplias<sup>753</sup>. Con base en ello, parece que el término podría amparar situaciones de inversión en bienes que indirectamente contribuyen a la realización del objeto social o la finalidad específica gracias a los rendimientos que proporcionan. Cuestión distinta es si ello es acomodado a los fundamentos que inspiran este régimen fiscal.

Por descontado, las anteriores cuestiones son una parte fundamental del contenido de la exención, pero, tal y como hemos venido haciendo a lo largo del estudio de las exenciones en el REPE, no podemos dejar de preguntarnos qué ocurre si el elemento inicialmente transmitido, o el posteriormente adquirido, está afecto o se relaciona, respectivamente, a una actividad económica mediante la que se realiza el objeto o finalidad específica de la EDSL. Desde luego, el legislador tampoco aclara expresamente en este apartado, al igual que en los anteriores, este tradicional interrogante, aunque tampoco nos sorprende en exceso, habida cuenta de su evidente tendencia a la hora de configurar la exención de rentas en el REPE. En nuestra opinión, trasladando *mutatis mutandi* aquello que venimos sosteniendo a lo largo de este capítulo, toda renta que provenga de una explotación económica se encuentra gravada,

---

<sup>752</sup> En este sentido, véase, la Resolución de la DGT núm. V0531-08, de 10 de marzo de 2008, en la cual se afirma: “*De acuerdo con los antecedentes aportados por la consultante, parece que no se cumplirá el requisito de reinversión, dado que la entidad se va a disolver, entregando el importe obtenido en la venta de su local a otras entidades que persigan fines análogos al de la asociación consultante. Por lo tanto, la renta obtenida en la transmisión descrita quedará sujeta y no exenta a tributación, tal y como establece el apartado 2 del artículo 121 del TRLIS.*”. Vide también la Resolución núm. V1418-08, de 7 de julio de 2008. Sobre este particular también se refiere, CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 190-191; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 18.

<sup>753</sup> En la Resolución del TEAC de 24 de julio de 2008 (RG 00/2266/2007) se pone de manifiesto que el término es poco preciso, ya que las inversiones pueden tener naturaleza muy distinta, material o inmaterial y, además, ni siquiera se exige que las inversiones estén afectas al objeto social o finalidad específica, sino sólo relacionadas con él. Por tanto, la relación es un término de mayor amplitud que el relativo a la afección.

tal y como se desprende del artículo 110.2 LIS<sup>754</sup>. Por lo tanto, si el elemento transmitido estaba afecto a una actividad económica, al margen de que con la misma se dé cumplimiento al objeto social o finalidad específica, o no, la ganancia patrimonial obtenida no podrá ser objeto de reinversión en la medida en que está sometido a gravamen y no puede operar esta exención. En cambio, cuando el bien adquirido se afecte a una explotación económica con la que se dé cumplimiento al objeto social o a la finalidad específica, la exención debería poder aplicarse, en tanto en cuanto el rendimiento reinvertido no proviene de una explotación económica y la literalidad del precepto admite la mera relación con el objeto o la finalidad. Cuestión distinta, es el indiscutible sometimiento a gravamen de los rendimientos que puedan proceder del elemento adquirido, pero no con ocasión de su adquisición, sino en atención a su permanencia en el patrimonio durante un periodo de tiempo, ya que, en ese caso, los rendimientos generados también podrían proceder de una actividad económica, ubicándose su eventual exención fuera del marco que proporciona el artículo 110.1 c) LIS.

Ahora bien, pese a la aparente sencillez de los criterios anteriores, a medio camino encontramos situaciones fronterizas que demandan una mayor atención. ¿Qué ocurre si los elementos transmitidos están sólo parcialmente afectados a una explotación económica con la que se da cumplimiento al objeto social o la finalidad específica? La DGT no tiene dudas al respecto y ha aplicado la solución más coherente. Cabe la exención parcial de las rentas obtenidas de forma proporcional al grado de afectación de los bienes transmitidos a la actividad económica. De esta manera, al margen de si la actividad económica contribuye al cumplimiento del objeto social o la finalidad específica, la renta que se genera por la transmisión onerosa de elementos parcialmente

---

<sup>754</sup> Así lo entiende la DGT también. Véanse las siguientes Resoluciones de la DGT: núm. V0531-08, de 10 de marzo de 2008; y núm. V1549-07, de 12 de julio de 2007. En esta última se declaró lo siguiente: “En relación con los ingresos derivados de la cesión de los derechos de aprovechamiento urbanísticos de dichos terrenos, hay que indicar que son ingresos extraordinarios procedentes de la enajenación de parte del inmovilizado afecto a la actividad económica, actividad resultante de la ordenación por cuenta propia, de la consultante, de los medios materiales y humanos para la prestación de los servicios, y puesta a disposición, a los asociados de instalaciones para la práctica del deporte, asumiendo los riesgos económicos de la actividad. Al ser un ingreso extraordinario procedente de la actividad económica sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades, no tiene la consideración de renta exenta, aún cuando se reinvierta en la propia actividad económica, de conformidad con el apartado 2 del artículo 121 del TRLIS.”. Del mismo parecer son CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 189; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 18.

afectos a una explotación económica, estará sometida a gravamen en la misma proporción o porcentaje que el bien transmitido está afecto a dicha actividad económica<sup>755</sup>. Luego, visto desde la otra cara de la moneda, la renta generada estará parcialmente exenta en la misma proporción en que el elemento transmitido no esté afectado a una actividad económica.

Por otra parte, también encontramos interrogantes en relación con la tipología de los posibles bienes objeto de reinversión, la admisibilidad de cambios ocasionales de afectación o de relación que los elementos adquiridos pueden experimentar *ex post*, así como la permisibilidad de reinversiones parciales.

En relación con la primera de las cuestiones planteadas, lo cierto es que la norma no contempla expresamente ningún tipo de limitación en cuanto al tipo de bienes que pueden ser objeto de transmisión o de reinversión, de forma que, en palabras del TEAC, donde la ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete<sup>756</sup>. Por lo tanto, se admiten todo tipo bienes, incluyendo derechos, aunque siempre teniendo en cuenta que, en el caso de los elementos transmitidos, deben estar afectos al cumplimiento del objeto social o la finalidad específica de manera directa, mientras que los adquiridos con posterioridad solamente tienen que estar relacionados. Este hecho, como ya resolvimos *ut supra*, en teoría debería proporcionar cobertura a que los elementos adquiridos no solamente puedan corresponder con cualesquiera del inmovilizado de la entidad, ya sea material o intangible, sino que incluso también podrían corresponder con participaciones en fondos propios de otras entidades<sup>757</sup>. Desde una perspectiva práctica, por ejemplo, si una EDSL transmite su sede social y genera una renta en el IS, estará exenta si invierte la totalidad de lo obtenido en otra sede o cualquier otro activo relacionado con el objeto social<sup>758</sup>. A juicio de VIDAL WAGNER la reinversión también admitiría que fuera la propia EDSL

---

<sup>755</sup> Vid., Resolución de la DGT núm. V0487-08, de 5 de marzo de 2008.

<sup>756</sup> Resolución TEAC de 24 de julio de 2008 (RG 00/2266 2007).

<sup>757</sup> En este sentido, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., págs. 79-80. No obstante, no imaginamos cuándo una participación en una sociedad mercantil se puede considerar afecta a las actividades sociales, puesto que la afectación exige inmediatez, tal y como venimos defendiendo. A esta problemática se ha referido Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones...* ob. cit., pág. 298.

<sup>758</sup> Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., págs. 16-19.

la que decidiera realizar la construcción de la sede social por sí misma. En ese caso, la reinversión se entendería realizada en función del recibimiento de la obra, lo cual puede ser acreditado por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, siendo las certificaciones de obra el medio usual para ello<sup>759</sup>. Eso sí, debe tenerse en cuenta que el alcance de la exención no permite bajo ningún concepto que el producto obtenido con la venta se dedique a financiar gastos corrientes de la EDSL, aunque formen parte de su actividad social.

En referencia a la segunda de las incógnitas planteadas, esto es, sobre la posibilidad de cambios de afectación o relación futuros, parece ser que son aceptables porque prevalece el destino inicial previsto<sup>760</sup>. Si éste coincide con los fines de la EDSL, aunque posteriormente se cambie, se entenderá cumplido con el requisito de la afectación. No obstante, la anterior afirmación debería atemperarse con alguna norma específica que evite eficazmente el empleo de esta posibilidad con intenciones torticeras, esto es, con la intención de aprovechar la exención mediante una afectación inicial, pero cambiándola de manera más o menos inmediata.

Por último, abordando la admisibilidad de reinversiones parciales, tenemos que partir de la base que el tenor literal del artículo es taxativo, ya que exige que el total producto obtenido sea objeto de reinversión, de manera que, atendiendo a su propio sentido gramatical, debería ser irrefutable la imposibilidad de aplicar esta exención en los supuestos de reinversión parcial<sup>761</sup>. Sin embargo, existe un sector doctrinal que, a

---

<sup>759</sup> VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos... ob. cit., pág. 222-223. En la Resolución núm. 0970-04, de 14 de abril de 2004, se plantea una cuestión similar, aunque finalmente la DGT entiende: *“En cualquier caso, no existe duda de que constituye una explotación económica la actividad que está llevando a acabo de promoción y construcción de las plazas de aparcamiento. En este sentido, la transmisión de dichas plazas de aparcamiento, ya sea de forma global u individual, no supone la transmisión de un bien afecto a la realización del objeto o finalidad específica del club que se reinvierta en nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto. Aún cuando en el precio de venta se pueda distinguir entre el valor del suelo y el de la construcción, no cabe entender que esa parte de la venta se trate de un bien afecto a la realización del objeto social de la entidad, que por otra parte no se describe, por lo que el incremento de patrimonio no estará amparado por la exención prevista en la letra c) del artículo 134 de la Ley 43/1995”*.

<sup>760</sup> En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 20; y UCELAY SANZ, I.: “El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de Lucro en régimen general”, en AAVV: *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, (director Rafael de Lorenzo García, Miguel Cruz Amorós y Santiago Muñoz Machado), Iustel-ONCE, Madrid, 2005, págs. 1104-1105.

<sup>761</sup> La DGT ha venido negando la posibilidad de efectuar reinversiones parciales. Véase, por ejemplo, la Resolución de la DGT núm. V1916-06, de 26 de septiembre de 2006.

pesar de ser suficientemente palmaria y ostensible la redacción del precepto, defienden la posibilidad de efectuar reinversiones parciales sin que ello impida su exención igualmente parcial<sup>762</sup>.

Es más, desde una perspectiva *de lege ferenda* compartimos que se deberían admitir reinversiones parciales con unos determinados límites que garanticen la razonabilidad de la exención, permitiendo cierta flexibilidad a las EDSL para realizar la reinversión. En este sentido, exigir en todo caso la reinversión del producto total obtenido puede ser en ocasiones contraproducente y encorsetar en exceso el comportamiento económico de la EDSL. Por ejemplo, de acuerdo con los límites de esta exención, una EDSL no puede beneficiarse de esta exención si transmite su sede para reinvertir una parte importante del importe obtenido en otra sede de menor valor. Como conclusión, nos parece desmedida la restricción total impuesta por el legislador y debería reformarse, permitiendo la reinversión parcial con ciertos límites que eviten situaciones fraudulentas<sup>763</sup>.

Examinadas las principales controversias que afectan a las prescripciones sustantivas, la plenitud del hecho legitimador queda también, por otra parte, condicionada por el respeto a límites temporales específicos. En particular, el plazo para realizar las nuevas inversiones es de cuatro años, a contar desde el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial hasta los tres años posteriores. Si la inversión no se realiza en dicho plazo, el beneficio fiscal inicialmente disfrutado se revierte, debiendo ingresar, junto con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta

---

<sup>762</sup> En este sentido se pronuncian CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 81-82; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 155.

<sup>763</sup> Haciéndose eco de esta difícil restricción, *vide* CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., págs. 191 y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas...” ob. cit., pág. 20-21. En la normativa foral, salvo en el caso de Navarra, esta imperfección se ha corregido razonablemente, aunque con ciertas limitaciones. En el artículo 38.1 c) NFIS Guipúzcoa, así como en los artículos 38.1 c) NFIS Vizcaya y 38.1 c) NFIS Álava, se pone de relieve lo siguiente con idénticos términos: “*Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se permitirá la no integración de la parte proporcional que corresponde a la cantidad reinvertida*”. En cambio, como acabamos de adelantar, en el artículo 133.1 C) LFIS Navarra no se aprecia, respecto a la LIS estatal, distinción alguna.

obtenida, así como los intereses de demora que procedan<sup>764</sup>. Asimismo, el nuevo elemento debe mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique, de entre aquellos admitidos en el artículo 12.1 LIS, fuera inferior<sup>765</sup>. Si la EDSL incumple el mandato normativo relativo a la permanencia de los elementos, se integrará en la base imponible la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión. No obstante, resulta bastante llamativo que el precepto no demande expresamente, a diferencia de lo que ocurre en caso de incumplimiento del plazo para efectuar la reinversión, el ingreso de interés de demora o recargo alguno.

En resumen, si no se respeta la prescripción normativa contenida en el precepto, se restituye la situación ordinaria, que corresponde con el gravamen de la renta generada, desapareciendo el beneficio fiscal indebidamente disfrutado y debiendo ingresar, por ello, la parte de la cuota íntegra que correspondía a la exención, junto con los intereses de demora, como es lógico, proporcional y adecuado. Ahora bien, lo anterior genera una cuestión que, pese a parecer descabellada a primera vista, si se relaciona con el plazo de prescripción relativo al derecho de la Administración tributaria a determinar o a exigir una deuda tributaria, adquiere una inusitada relevancia.

Si la exención se aplica en un determinado periodo impositivo y el bien adquirido, que debe permanecer en el patrimonio de la entidad durante siete años, permanece, por ejemplo, solamente seis años, obviamente la EDSL estaría incumpliendo la condición temporal anteriormente analizada con las consecuencias que ello conlleva, salvo que su vida útil sea inferior. Pero, ¿qué ocurre si la EDSL hace caso omiso del mandato que le impone la LIS y no ingresa la cantidad debida? En principio,

---

<sup>764</sup> En la NFIS Guipúzcoa, NFIS Vizcaya y NFIS Álava se prevé, junto con el adiciónamiento de las cantidades no integradas en la base imponible en su día a causa de la exención, un recargo o interés específico del quince por ciento. *Vid.*, los artículos 38.1 c) NFIS Guipúzcoa, 38.1 c) NFIS Vizcaya y 38.1 c) NFIS Álava.

<sup>765</sup> En la normativa foral, el plazo mínimo de permanencia de los nuevos elementos en el patrimonio se regula de forma más laxa y favorable, puesto que, en todas las LIS forales, dicho periodo se fija en cinco años, frente a los siete años demandados por el legislador español, salvo que su vida útil fuera inferior conforme a los métodos de amortización previstos. En este sentido, *vide*, los artículos 38.1 c) NFIS Guipúzcoa, 38.1 c) NFIS Vizcaya, 38.1 c) NFIS Álava y 131.1 c) LFIS Navarra. Además, en esta última norma se permite que, en el caso de pérdidas justificadas, se incumpla este periodo de permanencia mínimo, lo que otorga cierto margen de discrecionalidad a la autoridad administrativa competente (art. 131.1 c) LFIS Navarra).



la respuesta puede parecer obvia, pero la resolución de la cuestión se complica porque el derecho de la Administración tributaria a determinar una deuda tributaria prescribe a los cuatro años, *ex* artículo 66.1 a) LGT. Además, aunque la Administración tributaria hubiera determinado la totalidad de la deuda provisionalmente y, por ser un bien inscribible, hubiera hecho constar dicha liquidación total en el registro correspondiente mediante nota marginal de afección (art. 79.3 LGT), también se encontraría prescrito seguramente su derecho a exigir el pago de esa deuda previa y tentativamente determinada (art. 66.1 b) LGT).

Por lo tanto, ¿tiene sentido que se exijan condiciones temporales y se regulen expresamente las consecuencias asociadas a su incumplimiento, si la Administración queda inerte de todos modos porque ha prescrito su derecho a determinar o a exigir la deuda tributaria? Desde luego, ninguno. Quizá, para encontrar coherencia entre los artículos 66 LGT y 110.1 c) LIS, sea necesario acudir a la norma genérica que regula los efectos del incumplimiento de los requisitos y condiciones de las exenciones, es decir, al artículo 125.3 LIS, que es una norma específica para la exención objeto de comentario. Partimos de la base de que el artículo 125.3 LIS, supedita, como no podía ser de otra manera, la efectividad de los incentivos fiscales al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable. Su segundo párrafo, compatible y casi reiterativo con los efectos especiales previstos en el artículo 110.1 c) LIS, establece que el incumplimiento de las condiciones o requisitos exigidos con posterioridad a la aplicación de la exención conlleva la pérdida del derecho a disfrutarla, debiendo ingresar el contribuyente, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de las condiciones, la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

En puridad, no parece que este artículo nos proporcione una solución lo suficientemente expresa y contundente como para zanjar definitivamente el tema, de modo que seguiremos teorizando al respecto porque sería absurdo acabar concluyendo que, cuando un requisito temporal excede del plazo de prescripción, su incumplimiento no puede ser objeto de comprobación y, por lo tanto, puede ser incumplido a placer por el contribuyente. Obviamente, no puede situarse la *mens legislatoris* en esta línea de reflexión, y menos aún en la tolerancia o complicidad ante eventuales incumplimientos,

así que la respuesta debería ser otra bien distinta. Reflexionamos sobre si el artículo 125.3 LIS, al igual que el artículo 110.1 c) LIS, vienen a establecer una ficción jurídica en la que se altera el periodo de generación de la deuda tributaria, entendiendo que la parte de la deuda que deriva del incumplimiento pasa a ser deuda del periodo impositivo en el que se incumplen las condiciones. Sin embargo, del tenor literal no se deduce eso, por lo que, no pudiéndose sustituir la voluntad del legislador arbitrariamente, también debería descartarse. Otra alternativa sería entender que media causa de interrupción de la prescripción, aunque, desde nuestra humilde perspectiva, visto el artículo 68 LGT, no encontramos ningún supuesto que interrumpa específicamente el plazo de prescripción, más allá de aquellos que puedan producirse casualmente.

Ciertamente, la solución más adecuada y justa nos obliga a interpretar que, teniendo el mismo rango legal que el artículo 66 LGT, los artículos 110.1 c) y 125.3 LIS constituyen disposiciones especiales de aplicación preferencial que, implícitamente, implantan en el ordenamiento tributario una excepción al régimen general de la prescripción. Ello se explica porque, de forma complementaria, estos preceptos regulan una obligación de ingreso conectada con la obligación tributaria principal inicial, pero separada y condicionada a causa de la minoración experimentada por la aplicación de la exención, y cuya verificación se sitúa exactamente en el momento en que se incumple el requisito, no antes. Dicho de otro modo, la particularidad en el régimen de la prescripción se genera con ocasión de la escisión de la obligación tributaria principal, quedando una fracción de ella, la correspondiente a la parte no satisfecha por el disfrute de la exención, latente hasta el incumplimiento de las condiciones temporales descritas, si es que se produce.

En realidad, la única especialidad se encontraría en la precisión del día del cómputo inicial para el cálculo del plazo de prescripción. Así pues, respecto a la obligación escindida y latente, se produce un cambio en el *dies a quo* que, atendiendo a una interpretación conjunta de los preceptos analizados y del artículo 67 LGT, debe fijarse en el día siguiente a aquél en que finaliza el periodo reglamentario para presentar la autoliquidación relativa al periodo impositivo en el que se produce el incumplimiento. Evidentemente, dicho *dies a quo* no se asigna ni al día siguiente a la finalización del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se entiende cumplida la condición de permanencia, pues

ello implicaría *de facto* alargar sobremanera el plazo de prescripción por entender que queda suspendido hasta que se verifica el cumplimiento de las condiciones, ni en el momento en el que se produce el incumplimiento<sup>766</sup>.

- d) La prevención del legislador: El contenido didáctico del artículo 110.2 LIS.

Finalizado el estudio sobre las tres exenciones reguladas en el artículo 110.1 LIS, conviene prestar atención al apartado segundo de este artículo, en tanto en cuanto, sin ser imprescindible, se perfila como útil a efectos interpretativos. Su verdadero valor se cifra en su carácter didáctico, habida cuenta de que su existencia no afecta para nada al ámbito material de las exenciones en el REPE. Su finalidad, simplemente, es la de servir como mera reiteración de los límites que presenta el REPE y que se predicán del artículo 110.1 LIS. De este modo, aunque no es estrictamente indispensable la existencia del apartado segundo del artículo 110 LIS para apreciar las fronteras del régimen de exención, sí que resulta totalmente conveniente y útil, sobre todo para facilitar la actividad interpretativa. Por lo tanto, apreciamos la sensibilidad mostrada por el legislador, pues se han planteado discrepancias sobre la extensión de este régimen de exención desde los inicios de este régimen.

Tal y como dispone el artículo 110.2 LIS, la exención de las rentas no alcanza a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, así como tampoco a las rentas obtenidas en transmisiones distintas de las señaladas en este artículo. De entre estas rentas, desde luego, no plantea prácticamente ningún problema que, a diferencia de lo que ocurre en la LRFESFL, estén sometidas a gravamen, con

---

<sup>766</sup> MÁRQUEZ SILLERO y MÁRQUEZ MÁRQUEZ se hacen eco de las distintas concepciones del plazo de prescripción en el marco de las exenciones condicionadas. Según manifiestan, los contribuyentes son partidarios de que el cómputo se inicie el día siguiente al de finalización del plazo de la presentación de la declaración del tributo y ejercicio correspondiente, mientras que la Administración mantiene, el criterio contrario, en el sentido de considerar que el cómputo se inicia cuando se han cumplido y declarados los requisitos reglamentarios de la exención. Finalmente, entienden que la jurisprudencia más reciente señala que, en el caso de la existencia de exenciones condicionadas a término, no existen normas generales que permitan ampliar el plazo de prescripción más allá del general de los cuatro años, como garantía de los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica. MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Los beneficios fiscales condicionados y la prescripción”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 10 parte Estudio, 2012, págs. 11-14 (recurso electrónico). Para un estudio más profundo del instituto jurídico de la prescripción en relación con las obligaciones tributarias, véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial*, Aranzadi: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº18, Madrid, 2001.

independencia de su aplicación o destino, las rentas derivadas del patrimonio estático de la EDSL, esto es, aquellas producidas por cualquier elemento patrimonial de titularidad de la entidad, tanto de naturaleza mobiliaria como inmobiliaria, y cuya generación se produce al margen de una actividad económica<sup>767</sup>. Cuestión distinta es la realización de actividades económicas, ya que, en este punto, es donde se gesta la verdadera disputa<sup>768</sup>.

Como hemos venido sosteniendo, todo rendimiento que proceda de una explotación económica se encuentra sometida a gravamen, pese a las voces discrepantes que fueron levantándose con el paso del tiempo. No puede ser de otro modo en un régimen como el REPE, y ello con independencia de que la explotación económica sea imprescindible para el cumplimiento del objeto social o la finalidad específica, o que las rentas producto de su realización se destinen a cumplir con dicho objeto o finalidad. Cuestión distinta es, como hemos ido analizando, que resulta difícil trazar la frontera entre las actividades económicas y las que no tienen esta condición.

#### *B) Rentas incluidas en la base imponible.*

Una vez analizadas las rentas que no se integran en la base imponible de las EDSL que tributan conforme al REPE, conviene describir aquellas que sí se incorporan y que, por lo tanto, se someten a gravamen en el IS. Ello implica necesariamente despojar al IS de su preeminente carácter sintético para adoptar una perspectiva analítica que posibilite el desgranamiento de los rendimientos obtenidos, siendo aconsejable, además, interpretar de forma opuesta las normas que declaran la exención de

---

<sup>767</sup> En este sentido, DELGADO GARCÍA, A. M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas” ... ob. cit., pág. 81. Entre la doctrina de la DGT, *vide, verbigratia*, la Resolución de la DGT núm. 1876-04, de 7 de octubre de 2004.

<sup>768</sup> Precisamente, creemos que esta disputa se genera porque una gran parte de los autores entienden que el gravamen de todo rendimiento procedente de una explotación económica delimita sobremanera el ámbito objetivo del REPE. Afirmando tal delimitación, pero sin un contenido valorativo negativo, puede verse, por ejemplo, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...* ob. cit., pág. 164. Por su parte, para LASARTE ÁLVAREZ *et alii* el gravamen de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas constituye también uno de los principales nexos entre las tres exenciones que se regulan en el REPE. LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 469.

determinadas rentas en el REPE porque, a partir de las mismas, se deducen por exclusión aquellas rentas susceptibles de ser gravadas<sup>769</sup>.

Así las cosas, identificamos las siguientes rentas susceptibles de ser integradas en la base imponible. En primer lugar, se integran en la base imponible todos los rendimientos derivados del ejercicio de cualquier actividad económica, con independencia de que el objeto social o finalidad específica se cumpla mediante su realización.

En segundo lugar, se encuentran sometidos a gravamen los rendimientos procedentes de bienes y derechos que forman parte del patrimonio estático de la entidad, esto es, los rendimientos procedentes del capital tanto mobiliario como inmobiliario no afecto a explotaciones económicas. Es importante no perder de vista que no importa si dichos bienes se encaminan al cumplimiento del objeto o finalidad específica, ya que todas y cada una de las rentas generadas deben incorporarse a la base imponible, a diferencia de lo ocurre en la LRFESFL.

En tercer y último lugar, atendiendo a los incrementos y disminuciones patrimoniales exentos, están sometidos a gravamen los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones a título gratuito, siempre que no se hayan obtenido en cumplimiento de su objeto o finalidad específica; los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título lucrativo, siempre y cuando la transmisión tampoco se haya realizado en cumplimiento del objeto o finalidad específica; las disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones a título lucrativo en cualquier caso; los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas de elementos afectos al cumplimiento del objeto social o finalidad específica cuando no sean merecedores de exención por reinversión en los términos analizados; y las disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones onerosas de todo tipo<sup>770</sup>. Para el cálculo del importe de los

---

<sup>769</sup> Defendiendo esta interpretación contraria u opuesta de los preceptos que articulan la exención de rentas en el REPE para descubrir los rendimientos gravados, encontramos a los siguientes autores. CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 82-84; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 156-157; y CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas...” ob. cit., pág. 12.

<sup>770</sup> La DGT ha venido considerando el sometimiento a gravamen de estas rentas. Pueden verse multitud de consultas al respecto. *Vide, verbigratia*, las Resoluciones de la DGT núm. V0025-08, de 9 de enero de 2008, núm. V3148-15, de 19 de octubre de 2015; núm. V0103-16, de 15 de enero de 2016; núm. V0025-

incrementos o decrementos patrimoniales, cabe distinguir, por un lado, los supuestos de transmisión onerosa o lucrativa, en cuyo caso se atenderá a la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición y, por otro lado, el resto de supuestos, en los que se acoge el valor de adquisición generalmente. No obstante, es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con la regla especial de valoración contenida en el artículo 17.4 LIS, los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo, con excepción de las subvenciones, se valorarán por el valor normal del mercado.

*C) Gastos fiscalmente deducibles en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas.*

Para precisar la renta que debe integrarse en la base imponible, también debe atenderse a los gastos que son fiscalmente deducibles, dado que el IS somete a gravamen la renta neta<sup>771</sup>.

En el REPE, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 111.2 a) LIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 LIS, aquellos imputables exclusivamente a las rentas exentas<sup>772</sup>. Si los gastos se imputan únicamente de forma parcial a las rentas no exentas, el tenor literal indica que serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Como podemos observar, el elemento diferencial en la precisión de estos gastos no deducibles y su amplitud estriba en los adverbios “*exclusivamente*” y

---

08, de 9 de enero de 2008; y núm. V0441-08, de 27 de febrero de 2008. Recalcando estos límites con carácter previo, véase, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., pág. 7.

<sup>771</sup> En relación con los aspectos comunes relativos a la deducibilidad de los gastos en los regímenes fiscales aplicables a las ESL, nos remitimos al Capítulo cuarto, donde tratamos estos aspectos de manera integrada.

<sup>772</sup> Para SANZ GADEA los preceptos que declaran una serie de gastos no deducibles específicamente en el marco del REPE son de carácter didáctico porque la no deducibilidad de los gastos detallados se infiere de la propia mecánica del IS y de las singularidades de las ESL. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 432. Además, como podemos observar, el legislador muestra una especial cautela en la configuración del precepto porque, pese a su conveniencia, no era indispensable remarcar en el artículo 111.2 LIS la imposibilidad de deducir en el REPE aquellos gastos que no pueden deducirse con carácter general, pues, en lo no previsto por los regímenes fiscales especiales, se aplican las disposiciones generales de la LIS por defecto.

“parcialmente”, de modo que, habiendo sido tratada esta cuestión en el capítulo anterior, nos remitimos a lo manifestado allí.

Al margen de la importancia de los dos anteriores adverbios, conviene detenerse en un concreto aspecto del sistema de deducibilidad configurado por el legislador para denunciar su manifiesta incoherencia y su falta de equidad, sumándonos así a las críticas de la doctrina. En este sentido, es un desatino que, para calcular el porcentaje de deducción de los gastos parcialmente imputables a rentas no exentas, no se incluyan en el numerador todas las rentas sometidas a gravamen y, en cambio, sí se incorporen en el denominador. A nuestro juicio, es evidente que, para determinar el porcentaje de deducción de estos gastos, lo correcto sería computar tanto en el numerador como en el denominador dichas rentas, por mucho que quepa suponer que la realización de actividades económicas sea la principal fuente de renta sujeta a gravamen en este régimen fiscal<sup>773</sup>.

Como ejemplo de gastos no deducibles en el REPE porque se correlacionan con rentas exentas en el ámbito deportivo, encontramos el caso enjuiciado en la STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011, en el cual no se admitieron como gastos deducibles a la LNFP los correspondientes a arbitrajes, control de accesos, así como las subvenciones, por no estar directamente vinculados con las actividades sujetas y no exentas. En particular, el TS sentenció que, en el supuesto objeto de enjuiciamiento, estos gastos eran necesarios para la organización de competiciones deportivas y no para la retransmisión de las mismas, de modo que, realizando el objeto social de la LNFP y no constituyendo una actividad económica la primera actividad, las rentas que se generan resultan exentas y, por ende, los gastos en los que se incurre no son deducibles. Evidentemente, para que se puedan obtener ingresos derivados de la retransmisión de un evento deportivo es necesario que se celebre, y ello conlleva, lógicamente, unos

---

<sup>773</sup> *Ibidem*, págs. 29-30, respecto al primero; y pág. 207, respecto al segundo. Esta cuestión está plenamente solventada en la LFIS Navarra, pues en su artículo 132.2 a) se afirma lo siguiente: “Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas y del resto de actividades cuyas rentas no gocen de exención respecto de los ingresos totales de la entidad”. Asimismo, los autores critican la diferencia en el sistema de amortizaciones existentes entre las ESL que tributan conforme al REPE y las que tributan conforme al régimen fiscal especial de la LRFESFL, ya que estas últimas se rigen por la regla específica prevista en el párrafo segundo del artículo 8.2 b) LRFESFL. *Ibidem*, págs. 12-13, en relación con el primero; y pág. 182, en relación con el segundo.

determinados gastos como el pago de árbitros, control de accesos, etc. Sin embargo, como ha entendido el alto Tribunal, estos gastos están directamente relacionados con la organización de competiciones deportivas y solamente de forma remota o mediata con los ingresos sometidos a gravamen, esto es, con los resultantes de la actividad económica de retransmisión de dichas competiciones. En suma, los gastos cuya deducibilidad se pretende en este supuesto son necesarios para que se celebre la competición deportiva, pero no para su retransmisión, lo que implica que se imputen a una renta exenta y no puedan ser deducidos<sup>774</sup>.

Continuando con el análisis del artículo 111.2 LIS, inmediatamente constatamos que la letra b) de este apartado impide la deducción de las cantidades que constituyen aplicación de resultados y, en particular, las destinadas al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el artículo 110.1 a) LIS<sup>775</sup>. En otras palabras, a la luz de lo dispuesto por este apartado, no tienen la consideración de gastos deducibles en el REPE aquellos consumos de renta realizados para financiar actividades no económicas que dan cumplimiento al objeto social o la finalidad específica, así como,

---

<sup>774</sup> STS 4802/2011, de 15 de junio de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:4802). No obstante, nos parece que se trata de un caso controvertido, habida cuenta del voto particular alumbrado en sentido contrario. Al margen de ello, es interesante resaltar que la LNFP solamente defendió la deducibilidad de los gastos realizados para la celebración de eventos deportivos de forma subsidiaria, en la medida que su argumento principal estribaba en considerar que los ingresos derivados de la retransmisión de tales eventos no debían ni siquiera considerarse como tales a los efectos del IS, ya que no eran de su titularidad y únicamente se dedicaba a gestionarlos con base en el mandato derivado del plan de saneamiento. No obstante, este argumento fue rechazado por el TS, entendiéndose que se trataba de ingresos propios al existir una actividad desarrollada por la LNFP en nombre propio en la que asumía los riesgos derivados de un eventual incumplimiento. En realidad, dicho rechazo también se perfila como controvertido porque, en el voto particular de la Sentencia, las voces discrepantes daban la razón a la liga, sosteniendo que los ingresos obtenidos no podían imputarse a la LNFP porque se percibían a causa de una representación indirecta, esto es, como una modalidad de gestión para sanear las deudas de los clubes. A su juicio, únicamente la pequeña parte que la LNFP retenía para cubrir sus gastos se podría considerar, desde un punto de vista jurídico-fiscal, como ingreso propio de la Liga y sometido, en su caso, al IS. En definitiva, en el voto particular se sostiene que no puede tomarse en consideración aisladamente la percepción de los rendimientos, puesto que considera relevante el destino que vaya a darse a los mismos. Nosotros compartimos la opinión de la Sentencia, no la del voto particular. Pero, si se acogiera la tesis de este último, ello implicaría imputar dichos rendimientos a los clubes deportivos que los han cedido, debiendo gravarse como tal en su base imponible. Por descontado, lo que no puede admitirse bajo ningún concepto es que las rentas afloradas queden liberadas de gravamen por la cuestión relativa a su pertenencia originaria. Es innegociable que, perciba quien perciba los ingresos, deben estar gravados.

<sup>775</sup> Motivado seguramente porque su redacción podía inducir al error, se aprecia claramente un cambio en el tenor literal respecto al empleado por el legislador en la LIS 95. Así pues, en la antigua LIS se disponía que no eran deducibles los gastos imputables directa o indirectamente a la obtención de rentas que procedieran de la realización de actividades que constituyeran su objeto social o finalidad específica, mientras que en la actual se determina que no son deducibles los gastos imputables a rentas exentas.



en particular, las aplicaciones de rentas netas positivas que, desligadas de cualquier ingreso, se destinen a la realización del objeto social o finalidad específica de las EDSL.

## 2. Determinación de la cuota íntegra y del importe a ingresar.

Desde sus inicios, el tipo de gravamen aplicable dentro de este régimen era una de las principales ventajas fiscales por su carácter reducido frente al tipo general. Sin embargo, dicha ventaja fiscal, que llegó a ser de diez puntos porcentuales en favor de las ESL, ha ido disminuyendo gradualmente con las sucesivas reformas fiscales, hasta el punto que el tipo de gravamen específico y atenuado otrora aplicable a las entidades que tributaban con arreglo al REPE ha sido suprimido en la LIS, aplicándose, en consecuencia, el tipo de gravamen general cifrado actualmente en el veinticinco por ciento (art. 29.1 LIS)<sup>776</sup>.

Esta circunstancia ha sido una de las razones que han llevado a PEDREIRA MENÉNDEZ a recomendar la conversión en sociedades mercantiles a las entidades que tributan en el REPE, todo ello con la finalidad de que puedan deducir todos sus gastos sin limitación, augurándoles, de esta manera, un trato fiscal más benigno<sup>777</sup>.

---

<sup>776</sup> Tanto en la LIS 95 como en el TRLIS (arts. 28.2.e) TRLIS y 26.2 c) LIS 95) se fijaba un tipo de gravamen del veinticinco por ciento para el REPE, lo que implicaba un tipo de gravamen reducido o bonificado en comparación con el previsto para el régimen general del IS, que era del treinta y cinco por ciento. No obstante, esa diferencia de diez puntos porcentuales, pese a significar una rebaja fiscal respecto al tipo asignado al régimen general, era sensiblemente inferior a la resultante de la comparación entre el tipo de gravamen previsto en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, cifrado en un diez por ciento. Por su parte, en los regímenes fiscales forales sí se han mantenido tipos de gravamen favorables a las ESL que no tributan con arreglo a otros regímenes fiscales forales privilegiados aplicables a las ESL y homólogos a la LRFESFL. En la NFIS Guipúzcoa, concretamente en su artículo 56.3, se prevé un tipo de gravamen privilegiado de veintiún puntos porcentuales, respecto al régimen general que es de veintiocho puntos, según el artículo 56.1 NFIS Guipúzcoa. En el caso de Vizcaya, particularmente en el artículo 56.3 a) NFIS Vizcaya, se regula un tipo de gravamen más favorable de diecinueve puntos porcentuales, frente a los veinticuatro puntos previstos para el régimen general (art. 56.1 NFIS Vizcaya). En Álava, se regula un tipo de gravamen inferior en el artículo 56.3 a) NFIS Álava de veintiún puntos porcentuales, en contraposición a los veintiocho puntos que son de aplicación a las entidades que tributan con arreglo al régimen general, *ex* artículo 56.1 NFIS Álava. Finalmente, en lo relativo a Navarra, el artículo 51.2 a) LFIS Navarra recoge un tipo de gravamen más beneficioso cifrado en veintitrés puntos porcentuales, frente a los veintiocho aplicables al régimen general, de acuerdo con el artículo 51.1 LFIS Navarra.

<sup>777</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 13. Con el mismo espíritu crítico, este mismo autor se pronuncia mucho más comedido en: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 164-165. Por su parte, RUIZ GARIJO planteó la posibilidad de establecer un tipo de gravamen privilegiado a determinadas entidades deportivas en el marco del REPE. RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo... ob. cit., pág. 297.

Sea como fuere, puede pensarse que la supresión del tipo de gravamen especial en el REPE se debe al temor del legislador a un posible reproche desde la perspectiva del principio de neutralidad y, más concretamente, a su posible incompatibilidad con el régimen comunitario de las Ayudas de Estado, tal y como puso de manifiesto la controversia sustanciada ante las instancias de la Unión Europea en relación con el tratamiento fiscal de los clubes de fútbol profesional no transformados en SAD, los cuales siguen contribuyendo de conformidad con el REPE<sup>778</sup>.

Analicemos con detalle esta cuestión. Con la llegada de la LD, se impuso con carácter general a los clubes deportivos profesionales la obligación de transformarse en SAD (artículo 19 LD) con la intención de paliar los problemas de endeudamiento que no consiguió solventar el llamado plan de saneamiento. No obstante, al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la LD, el Real Madrid C.F., el F.C. Barcelona, el Athletic Club de Bilbao y el Club Atlético Osasuna pudieron continuar con la forma asociativa gracias a la obtención de un saldo patrimonial neto positivo desde la temporada 1985-1986, circunstancia que el legislador entendió como demostrativa de una buena gestión.

Pese a las críticas que pudiera generar tal excepción, desde el punto de vista sustantivo, el TC sentenció su constitucionalidad, llegando a afirmar: “...*ni en modo alguno es aceptable la equiparación entre los Clubes de Fútbol que mantuvieron un patrimonio neto positivo y aquellos otros que no satisficieron este requisito, ni tampoco puede estimarse que el factor de diferenciación escogido adolezca de arbitrariedad por ser innecesario para alcanzar el fin buscado por el legislador*”<sup>779</sup>.

---

<sup>778</sup> Este procedimiento que tuvo su origen en la denuncia presentada ante la Comisión Europea por un trato fiscal preferente a cuatro clubes de fútbol profesional, concretamente el Real Madrid C.F., el F.C. Barcelona, el Athletic Club de Bilbao y el Club Atlético Osasuna, que se recibió en noviembre del año 2009, y que se fundamentaba, en gran parte, en la aplicación de un tipo de gravamen privilegiado a estos cuatro clubes respecto a sus competidores (Decisión de la Comisión Europea 2016/2391, de 4 de julio de 2016). Para una visión más completa sobre este complejo asunto, véase PÉREZ BERNABEU, B.: “El régimen fiscal de los clubes de fútbol profesional... ob. cit., págs. 1-33; TORIBIO BERNARDEZ, L.: “Ayudas de Estado y deporte... ob. cit., págs. 25-39; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen tributario de los clubes deportivos que no son sociedades anónimas deportivas... ob. cit.

<sup>779</sup> Vide, *verbigratia*, el Auto del TC núm. 162/1995, de 5 de junio (ECLI:ES:TC:1995:162A).

Sin embargo, a pesar de la aparente constitucionalidad de la medida, la trascendencia de dicha excepción traspasa los límites puramente sustantivos, repercutiendo en la fiscalidad directa de las distintas entidades que compiten en el deporte profesional. Mientras que las SAD tributan con arreglo al régimen general del IS, los cuatro clubes de fútbol profesional mencionados que continuaron con la estructura asociativa tributan con arreglo al REPE. Entonces, aunque no tiene por qué ser así, ambos regímenes fiscales presentan suficientes diferencias como para constatar en líneas generales una tributación efectiva superior en el régimen general, al menos cuando resultaba aplicable un tipo reducido en el REPE, que es, precisamente, lo que desapareció con la entrada en vigor de la actual LIS.

En este orden de cosas, resulta totalmente comprensible que, como causa remota, la excepción prevista en la LD levante sospechas sobre su incompatibilidad con las normas del Derecho comunitario, habida cuenta del efecto que produce en la imposición de entidades que participan en una misma competición deportiva de carácter profesional. Es más, dicha sospecha se ve seriamente reforzada debido a la imposibilidad legal de que las SAD reviertan su situación, aunque demuestren una saneada gestión económica, así como por la ausencia de controles específicos que obliguen a los cuatro clubes deportivos en cuestión a convertirse en SAD si presentan en el futuro saldos patrimoniales negativos, esto es, si demuestran una deficiente gestión económica. Dicho lisa y llanamente, la disposición adicional séptima de la LD creó una situación de perpetuidad que debería poder ser objeto de revisión pasado cierto tiempo. Por lo tanto, el problema planteado no lo provoca directamente la configuración del REPE, sino la propia LD.

Ante tal amenaza, la eliminación del tipo de gravamen reducido del que disfrutaban las entidades sujetas al REPE, podría ser una acción encaminada a evitar indirectamente la existencia de una ayuda de estado incompatible con la normativa europea. Sin embargo, la forma sería excesivamente burda porque, como hemos analizado, continúan existiendo una serie de rentas exoneradas de gravamen que pueden provocar una tributación inferior en el REPE. En consecuencia, aunque encontramos un poco descabellada la siguiente hipótesis, si el legislador suprimió el tipo de gravamen específico del REPE solamente para eludir una futura condena desde instancias europeas a causa de la cuestión objeto de análisis, podría equivocarse porque la

equiparación de los tipos no es *per se* una garantía absoluta de tributación equivalente al régimen general. Lo lógico debería haber sido la eliminación de los viejos privilegios de estos cuatro clubes deportivos o, como ya se apunta en el Anteproyecto de la LD, permitir la ostentación de distintas formas jurídicas a las entidades que participan en las competiciones deportivas profesionales, ligando así las limitaciones que puedan imponerse al buen gobierno deportivo y no a la forma jurídica.

De hecho, aunque los pronunciamientos del TGUE han anulado las Decisiones sobre ayudas de estado concedidas por España a los clubes de fútbol anteriormente citados<sup>780</sup>, el Reino de España está trabajando convenientemente en la última dirección apuntada para frenar los efectos perniciosos derivados de la situación de excepcionalidad que generó la disposición adicional séptima de la LD. Así pues, en el preámbulo del Anteproyecto de la nueva Ley del Deporte, se reconoce que la aceptación de diversas formas jurídicas para la participación en competiciones deportivas de carácter oficial se produce por la necesidad de replantear el modelo existente, cuya ineficacia y conflictividad se puso de relieve con la Decisión de la Comisión Europea 2016/2391, de 4 de julio de 2016, es decir, con la apreciación, por su parte, de una ayuda de estado incompatible con el Derecho de la Unión Europea, generada por la dicotomía fiscal que se crea a partir de la disposición adicional séptima de la LD. En suma, en este Anteproyecto se otorga importancia, no ya a la forma jurídica, sino a las particularidades del funcionamiento de los clubes deportivos y al respeto de los principios del buen gobierno en el ámbito del deporte<sup>781</sup>.

---

<sup>780</sup> Vide las Sentencias del TGUE, de 26 de febrero de 2019, en los asuntos T-679/16 (ECLI:EU:T:2019:112) y T-865/16 (ECLI:EU:T:2019:113). Por su parte, el Real Madrid se decantó por solicitar directamente una indemnización por la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, ya que entendía que el perjuicio generado al Club derivada de una infracción del Derecho comunitario, concretamente del artículo 108.3 TFUE, a causa de la introducción de una desigualdad tributaria injustificada que le produjo una tributación superior; y no de la Decisión de la Comisión Europea. Sin embargo, el TS desestima la reclamación presentada porque considera que no existe daño efectivo, presupuesto esencial para apreciar la responsabilidad. Concretamente, estima que la disposición adicional séptima de la LD no impuso ningún régimen fiscal, en la medida que simplemente otorgó a los clubes con saldo patrimonial positivo la facultad de optar entre mantener la forma jurídica o transformarse en SAD, junto con las implicaciones fiscales que ello conllevaba. *A fortiori*, el TS sostiene que la Decisión de la Comisión Europea no es firme, puesto que, aunque el Real Madrid C.F. no recurrió, el F.C. Barcelona y el Athletic Club de Bilbao sí, siendo los efectos dimanantes de la futura Resolución susceptibles de ser extendidos. En suma, el ejercicio anticipado de la acción de responsabilidad patrimonial y el carácter no imperativo de la disposición adicional séptima de la LD llevan al TS a desestimar las pretensiones del Club reclamante. Vid. STS núm. 152/2019, de 8 de febrero de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:359).

<sup>781</sup> Al respecto, véase el apartado octavo del preámbulo del Anteproyecto de la Ley del Deporte, fechado a 30 de enero de 2019, así como sus artículos 69 a 78. Disponible en:

Por todo lo anterior, es conveniente que la nueva LD se tramite y se apruebe lo más pronto posible, pues la Sentencia del TGUE, de 26 de febrero de 2019, en el asunto T-865/16 ha sido favorable también por un defecto de prueba, habida cuenta de que la Comisión Europea, sobre la cual pesaba la carga de la prueba, no ha acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que la medida controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios; implicando así que en el futuro pueda volver a suscitarse razonablemente la cuestión y su resolución no sea tan satisfactoria<sup>782</sup>.

Dejando a un lado las reflexiones sobre el tipo de gravamen, la LIS no prevé ninguna especialidad añadida para la cuantificación de la cuota tributaria, quedando, en resumidas cuentas, como expresión de la aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible (art. 56 LGT). Una vez realizada la anterior operación, deberán aplicarse las deducciones por doble imposición que corresponda, las bonificaciones y las deducciones por inversiones, obteniendo así la cuota líquida. Finalmente, una vez practicado lo anterior, la cuota diferencial surge de la imputación de los pagos a cuenta ya realizados en virtud de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados ya satisfechos, expresando de este modo el importe a ingresar o devolver resultante.

### **3. Deberes formales y otras obligaciones tributarias. Especial consideración al deber de declarar y su exención.**

Las EDSL que tributan con arreglo al REPE pueden tener que cumplir, como cualquier otro obligado tributario, diversos deberes formales en relación con el IS<sup>783</sup>. Entre éstos, destacamos como uno de los principales, habida cuenta de su relevancia para determinar la base imponible, el deber de llevanza de una determinada

---

<http://www.iusport.es/documentos/ANTEPROYECTO-LEY-DEPORTE-010219.pdf> (última fecha de consulta: 06/07/2020).

<sup>782</sup> En este sentido, véase la Sentencia del TGUE, de 26 de febrero de 2019, en el asunto T-865/16 (ECLI:EU:T:2019:113).

<sup>783</sup> La doctrina científica ha venido identificando los múltiples deberes formales a los que quedan sometidos las EDSL. *Vide*, por todos, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., pág. 85; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14; y CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 158.

contabilidad. De acuerdo con el artículo 120.1 LIS, a todas las entidades que tributan en el IS se les exige, en lo que atañe a este impuesto, que lleven su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el CCo o con lo establecido en las normas por las que se rigen, lo que implica que, si existen previsiones normativas específicas en la legislación sustantiva, se apliquen prioritariamente sobre la regulación contenida en el CCo y el resto de normativa que no sea compatible, según el supuesto. En el caso de las ESL, incluidas las deportivas, este precepto obliga a que, a efectos del IS, sigan la contabilidad que les impone su legislación sustantiva, de modo que, teniendo en cuenta que la mayoría de entidades deportivas tienen base asociativa, habrá que estar a lo dispuesto en la LD o, en su defecto, la LODA o sus respectivas normas autonómicas, para conocer las especialidades en materia de llevanza de contabilidad<sup>784</sup>.

La remisión que efectúa el legislador tributario a normas exógenas al Derecho Financiero y Tributario es necesaria porque el resultado contable, antecedente inmediato de la base imponible, se calcula con arreglo a la normativa contable. No obstante, se muestra particularmente precavido en esta cuestión, puesto que, tanto el segundo párrafo del artículo 120.1 LIS como el artículo 133.1 del derogado TRLIS, exige en todo caso a los contribuyentes que tributen conforme al REPE la llevanza de su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas. Por consiguiente, la exigencia de forma paralela e independiente de unos mínimos deberes contables a las entidades que tributan con arreglo al REPE por la LIS asegura la adecuada autoliquidación del IS en todo caso, tratando de evitar que eventuales previsiones de la normativa contable o sustantiva por laxas o, incluso, inexistentes, puedan dificultar la determinación de la base imponible<sup>785</sup>.

---

<sup>784</sup> Estamos de acuerdo con PEDREIRA MENÉNDEZ en la necesidad de poner sobre la mesa los defectos de la normativa contable por ignorar las necesidades del sector no lucrativo y plantear, *de lege ferenda*, la necesidad de establecer una verdadera contabilidad simplificada para las entidades sin fines lucrativos. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 167. Para una visión más completa sobre los aspectos más destacables sobre la contabilidad de las ESL, véase, ÁLVAREZ PÉREZ, M. B.: “La información contable como vehículo de transparencia... ob. cit., págs. 59-101; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Efectos fiscales de la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., págs. 5-38.

<sup>785</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad...* ob. cit., pág. 472; consideran acertadamente esta previsión paralela una cautela adicional.

Además de este deber formal, claramente justificado por la importante función que desempeña la contabilidad en la determinación de la base imponible y, al fin y al cabo, para medir debidamente la capacidad económica que va a someterse a gravamen en este tributo, existen otras obligaciones tributarias que las EDSL deben cumplir, como la obligación de practicar las retenciones e ingresos a cuenta que procedan por las rentas que abonen (arts. 128 a 129 LIS y 60 a 68 RIS), así como el deber de realizar pagos fraccionados en el IS en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, según las previsiones recogidas en el artículo 40 LIS.

Sin embargo, a pesar de la importancia de las obligaciones y los deberes formales anteriormente reseñados, es imprescindible dedicar una especial atención al deber de declarar, no solamente por su evidente conexión con la realización material del deber de contribuir en este Impuesto, sino también por las particularidades que presenta en el REPE<sup>786</sup>. Con carácter general, como señala claramente el artículo 124.3 LIS, las EDSL tienen el deber de declarar todas las rentas que obtengan, independientemente de que estén exentas o no<sup>787</sup>. No obstante, el segundo párrafo del artículo 124.3 LIS prevé una excepción a dicha regla general de declaración, que se supedita al cumplimiento acumulativo de tres requisitos. Si dichos requisitos se cumplen, las EDSL podrán no declarar de manera opcional, de forma que aquellas entidades que cumplan dichos requisitos, pero decidan presentar la autoliquidación para solicitar una devolución de ingresos derivados del tributo pueden hacerlo, puesto que no lo impide la ley, a diferencia de lo que ocurría, en su momento, debido al régimen de tributación mínima. Cabe recordar que el cumplimiento de los requisitos de la exención no excluye la posibilidad de declarar, si así se desea.

---

<sup>786</sup> Una parte importante del análisis de la exención del deber de declarar en el REPE ya lo realizamos previamente en un trabajo nuestro, de manera que nos remitimos a su lectura para ciertas cuestiones que no están desarrolladas en este estudio. *Vid.* CORRECHER MATO, C. J.: “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas”, *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, nº 7-2, 2017, págs. 77-102.

<sup>787</sup> El tenor literal es apodíctico en este sentido. Así se ha referido, en lo referente a las EDSL, por ejemplo, CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14.

Veamos ahora los términos en los que la exención del deber de declarar queda configurada y analicemos los requisitos uno por uno:

*“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.”*

El primer requisito de la exención del deber de declarar exige que los ingresos totales percibidos por la EDSL no superen la cantidad de 75.000 euros anuales. De este modo, todas aquellas entidades que superen ese umbral de ingresos en cómputo anual, independientemente de que se correspondan con rentas exentas o no, deberán declarar todas sus rentas. Este requisito no es tan restrictivo como los otros dos, que son los que materialmente impiden a la mayoría de las EDSL acogerse a esta exención, por los motivos que expondremos más adelante.

Para profundizar más en el análisis de este requisito es necesario delimitar qué debe entenderse por “*ingreso*” y el periodo anual al que vienen referidos<sup>788</sup>. Por una parte, en lo que respecta al concepto de “*ingreso*”, BLÁZQUEZ LIDOY distingue entre ingreso fiscal y contable, aunque a los efectos del antiguo TRLIS, y entiende que el concepto que debe prevalecer es el de “*ingreso*” fiscal<sup>789</sup>. Coincidimos con el autor,

---

<sup>788</sup> La presencia del concepto de “*ingresos*” se confirma en los tres requisitos de la exención del deber de declarar, ya sea explícitamente en los dos primeros, ya sea de forma implícita en el tercero de ellos. En este último no se tiene en cuenta directamente el concepto de ingreso, sino que llanamente lo que toma en consideración es ya la renta. Igualmente, es constatable que el periodo anual de la percepción de los ingresos se refiere tanto para el primero como para el segundo requisito de la exención del deber de declarar.

<sup>789</sup> Asimismo, pone de relieve como en determinados casos existen ingresos de carácter fiscal que no tienen por qué tener reflejo en la contabilidad. Por ello, concluye que determinados ajustes de carácter fiscal tienen un tratamiento distinto entre la disciplina contable y la fiscal. Por ejemplo, cuando una entidad sin fines lucrativos reciba un elemento patrimonial por donación, fiscalmente, a diferencia del



aunque creemos que la definición de “*ingreso*” podemos extraerla de la normativa contable, únicamente a los efectos que interesan al presente trabajo de investigación, puesto que se parte del resultado contable para determinar la base imponible del IS. El Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESL, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013 del ICAC, define “*ingreso*” de forma muy similar al PGC: “4. *Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.*”<sup>790</sup>. Por lo tanto, identificando los ingresos como todo aquello que entra en el patrimonio, es decir, el rendimiento bruto; constatamos que, para computar debidamente este requisito, debemos fijarnos en el resultado contable y no en la base imponible del IS porque no se tiene en cuenta si las rentas están exentas o no.

Por otra parte, en lo que respecta al periodo en el que se obtienen los ingresos, entendemos que los ingresos anuales se corresponden con aquellos obtenidos dentro de un determinado periodo impositivo y se computan anualmente<sup>791</sup>. Como regla general, el período impositivo, al cual se ha de referir la declaración del IS, en ningún caso puede exceder de doce meses (art. 27.3 LIS). Ahora bien, pudiendo coincidir o no el periodo impositivo con el año natural, sí debe hacerlo con el ejercicio económico de cada entidad (art. 27.1 LIS), que vendrá estipulado en el título o documento constitutivo de las mismas.

Sin embargo, existen supuestos especiales que determinan la conclusión del período impositivo de forma prematura, para el caso que el ejercicio económico de la

---

criterio contable, ese ingreso debe computarse por la totalidad en el ejercicio en que se reciba. *Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Efectos fiscales de la adaptación contable... ob. cit., págs. 8-9.

<sup>790</sup> El PGC prevé una definición de ingresos prácticamente idéntica a la aportada por el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESL, con la diferencia que se hace entre socios y propietarios (PGC), y dotación fundacional o fondo social (Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESL). Asimismo, nótese que, a la luz de la normativa contable, la disminución de los pasivos es considerado como un “*ingreso*”, en atención a lo cual ello debe tenerse en cuenta a los efectos de la exención del deber de declarar.

<sup>791</sup> La coincidencia del período impositivo con el ejercicio económico facilita la declaración del Impuesto, sobre todo desde un punto de vista contable. Debe descartarse, por cuestiones de coherencia exegética con el conjunto de la LIS, la interpretación sobre los ingresos anuales como ingresos obtenidos en el año natural, máxime si se tiene en cuenta que la coincidencia del periodo impositivo con el ejercicio económico marca la pauta de la tributación en el IS, a diferencia del IRPF, donde se marca un periodo de declaración del Impuesto determinado, aunque tampoco coincidente con el año natural.

entidad sea inferior al año (art 27.2 LIS)<sup>792</sup>. En lo que respecta a las EDSL, la mayoría de los supuestos referenciados en el artículo 27.2 LIS podrían, *a priori*, ser de aplicación, ya sea por extinción de la entidad, por cambio de residencia al extranjero o, incluso, la modificación del tipo de gravamen o del régimen aplicable<sup>793</sup>. De cualquier modo, los sujetos pasivos del IS deberán presentar una declaración independiente por cada período impositivo, devengándose el Impuesto, de acuerdo con el artículo 28 LIS, el último día de dicho periodo.

Lógicamente, cuando exista un periodo impositivo inferior al año, la declaración del IS no presentará mayor particularidad que la inclusión de los ingresos y gastos correspondientes únicamente al período de tiempo en que los mismos se hayan originado. No obstante, si observamos la normativa tributaria en su conjunto, podríamos reflexionar sobre la aplicación de una solución distinta en los supuestos de ejercicios económicos inferiores al año. De hecho, encontramos varias referencias normativas que exigen la elevación del importe neto de la cifra de negocios o ingresos al año, tales como el artículo 101.2 LIS<sup>794</sup>, el artículo 122.2.2º LIVA (régimen simplificado), o el artículo 31 LIRPF (normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva).

---

<sup>792</sup> Se trata de un “*numerus clausus*” de supuestos, un elenco cerrado de casos que si se verifican en la realidad determinan la conclusión del período impositivo antes de lo que lo haría en circunstancias ordinarias, y se devengue el impuesto en los términos del artículo 28 LIS.

<sup>793</sup> No debe pasarse por alto que en el ámbito mercantil también existe la necesidad de establecer ejercicios sociales inferiores al año. Sin embargo, al contrario que en la LIS, la normativa mercantil no contempla supuestos específicos positivados, sino que es la doctrina la que deduce esta posibilidad que entiende implícita en el precepto, identificando la posibilidad de existencia de ejercicios sociales inferiores al año en los siguientes casos: constitución de la sociedad, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social, y disolución y liquidación societaria. Las únicas consideraciones explícitas que prevé la normativa mercantil se encuentran en el artículo 26 LSC que establece, a falta de disposición estatutaria, la terminación del ejercicio social el treinta y uno de diciembre de cada año; y el artículo 125 RRM que, aparte de lo dicho anteriormente, y en consonancia con el artículo anteriormente mencionado, prohíbe expresamente la existencia de ejercicios sociales superiores al año, lo cual se encuentra en perfecta sintonía con la normativa tributaria. No obstante, pese a existir armonía material entre ambos sectores del ordenamiento jurídico, resulta evidente que existe una disparidad terminológica, en la medida que la normativa mercantil recoge el término “*ejercicio social*”, mientras que la LIS hace referencia al de “*ejercicio económico*”. Ahora bien, ambos términos son conceptualmente equivalentes, por lo que dicha disparidad carece de relevancia a efectos teleológicos. *Vid.* CASTELLANO RAMÍREZ, M. J.: *Comentario de la Ley de Sociedades de capital*, Tomo I (director Ángel Rojo y Emilio Beltrán), Thompson-Civitas, 2010, págs. 375-381.

<sup>794</sup> No hay que perder de vista que el artículo 101.2 LIS se engarza en el marco de uno de los regímenes fiscales especiales que contempla esta Ley, concretamente en el relativo a los beneficios fiscales para las entidades de reducida dimensión, por lo que las conclusiones extraídas en este extremo deben ser consideradas en relación con el contexto de especialidad en el que se hallan enmarcadas.

Consideramos que la respuesta a la procedencia de aplicar un expediente técnico de características similares para delimitar el volumen de ingresos anuales en periodos impositivos inferiores al año pivota en torno a la posible aplicación analógica de la norma<sup>795</sup>. Así las cosas, partiendo de la prohibición de la aplicación analógica de la norma que impone el artículo 14 LGT para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, tenemos que concluir que no es posible aplicar la elevación al año del importe de la cifra de negocios para determinar el volumen de ingresos totales a los efectos de la exención del deber de declarar, debido al efecto material que supondría, esto es, que no se ingresase la cuota diferencial positiva. En el supuesto recogido en el artículo 101.2 LIS, se trata de una solución específica prevista para un régimen tributario especial que tiene su razón de ser en los incentivos fiscales a entidades de reducida dimensión y, de hecho, adopta tal nomenclatura. En el resto de casos, puesto que en la regulación de la exención del deber de declarar nada se dice al respecto, entendemos que, si el legislador hubiese querido emplear esta determinada regla técnica, lo habría especificado expresamente. Así se deduce los criterios interpretativos de las normas tributarias que se recogen en el artículo 12 LGT, así como en el artículo 3 CC. En definitiva, a nuestro juicio, la aplicación analógica de esta solución a la exención del deber de declarar no se acomoda a Derecho y debe rechazarse categóricamente.

Pero, además, a lo largo de la normativa tributaria se prevén otras reglas técnicas para completar periodos impositivos inferiores al año que podrían resultar de interés. Por ejemplo, el segundo párrafo del artículo 40.2 LIS dispone, a efectos de determinar el importe de los pagos fraccionados, que: *“Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses”*. La adopción de esta regla técnica, a efectos de computar el volumen de ingresos anuales en la exención del deber de declarar, además de excluir a las entidades no lucrativas que no tuviesen cuota en periodos impositivos anteriores, implicaría que aquellos sujetos pasivos del IS que tuvieran por cualquier circunstancia

---

<sup>795</sup> Respecto a las implicaciones e inherencia de este instituto jurídico, pueden consultarse infinidad de trabajos, como MARÍN BENÍTEZ, G.: “La analogía en Derecho tributario... ob. cit., págs. 97-138.

un periodo impositivo inferior a 12 meses tendrían que computar ingresos de periodos impositivos anteriores para completar el periodo anual. Sin embargo, a pesar que no encontramos impedimento alguno para la aplicación analógica de esta regla técnica, entendemos que si el legislador hubiese querido la aplicación de tal regla técnica lo hubiese previsto expresamente, amén que la aplicación de la misma no casa especialmente bien con los criterios interpretativos de las normas tributarias, *ex artículo 12 LGT*.

El segundo requisito de la exención del deber de declarar, observamos que requiere que el volumen de ingresos correspondientes a rentas no exentas no supere 2.000 euros anuales, de manera que, para una correcta interpretación de este requisito, adquiere especial relevancia la exégesis realizada sobre el artículo 110 LIS<sup>796</sup>. Por lo tanto, habida cuenta de nuestro estudio sobre la cuestión en páginas anteriores, nos remitimos al análisis realizado.

Finalmente, en lo relativo al tercer y último requisito impuesto para acogerse a la exención del deber de declarar, vemos que se exige que todas las rentas no exentas obtenidas estén sujetas a retención. Ello obliga a analizar la obligación de retener e ingresar a cuenta, que se encuentra regulada en los artículos 128 y 129 de la LIS, y en los artículos 60 a 68 RIS. No obstante, no procede el estudio de los sujetos obligados a retener porque, en este requisito de la exención, habida cuenta del tenor literal, se exige la retención de la renta desde un punto de vista objetivo y no efectivo. Es decir, únicamente se tiene en cuenta si la renta gravada está objetivamente sometida a retención, independientemente de que exista un sujeto obligado a practicarla y de que se haya producido esa retención de forma efectiva.

Generalmente, los rendimientos del capital mobiliario y algunos del capital inmobiliario (arriendos y subarriendos), están sujetos a retención, pero las ganancias

---

<sup>796</sup> Nos remitimos a las explicaciones dadas *ut supra*, en el marco del primer requisito de la exención del deber de declarar, en relación con las consideraciones vinculadas a los ingresos y su cómputo anual. Igualmente, queremos resaltar que la LIS suprimió el inciso “...sometidas a retención...” del segundo requisito de la exención que recogía el TRLIS porque, si se conecta este requisito con el tercero de la exención del deber de declarar, se observa que es reiterativo, en tanto en cuando el tercer y último de los requisitos ya cumplía y cumple la función deseada, exigiendo, si se quiere disfrutar de la exención del deber de declarar en el REPE, que todas las rentas no exentas obtenidas tengan que estar sometidas a retención.

patrimoniales y las actividades económicas no. Por ello, en este punto encontramos la limitación más notable a la aplicación de la exención del deber de declarar, puesto que, si la entidad realiza actividades económicas o recibe una ganancia patrimonial, es decir, si percibe rentas no exentas no sometidas a retención, tendrá que declarar el IS inevitablemente por no cumplir con lo previsto en el tercer requisito de la exención objeto de comentario. En sentido contrario, si sólo percibe rentas no exentas sometidas a retención por importe no superior a 2.000 euros anuales, de acuerdo con el segundo requisito, y no sobrepasa los 75.000 euros de ingresos totales anuales, tal y como impone el primer requisito, no deberá declarar el IS<sup>797</sup>.

Finalizado el estudio de los tres requisitos, debemos concluir que, a nuestro modo de ver, la regulación actual de esta exención no es equilibrada ni justa porque la aboca prácticamente a la inanidad. Por una parte, creemos que el margen que ofrece el segundo requisito de la exención del deber de declarar, impidiendo que los ingresos que correspondan con rentas gravadas sometidas a retención no superen el umbral de los 2.000 euros anuales, es demasiado escaso, máxime si tenemos en cuenta las limitaciones del régimen de exención de rentas en el REPE. Por otra parte, mayor crítica merece el tercer requisito de esta exención, puesto que es el que realmente la condena a su inaplicación práctica. Como hemos manifestado anteriormente, las rentas provenientes de actividades económicas se encuentran gravadas en todo caso en el REPE y no se someten a retención, de manera que cualquier ingreso que provenga de cualquier actividad económica, impedirá indefectiblemente a la EDSL el disfrute de la exención del deber de declarar. Además, por si fuera poco, y sin perjuicio de que puedan plantearse interpretaciones menos restrictivas al abrigo de la normativa sustantiva y contable, casi todas las actividades realizadas por una EDSL pueden ser calificadas como actividades económicas, habida cuenta de la amplísima definición otorgada por el legislador en el artículo 5.1 LIS, lo que viene a reforzar más aún el efecto altamente restrictivo descrito.

En consecuencia, abogamos por la modificación de la exención del deber de declarar y de sus requisitos hacia una regulación más flexible y justa que palie las

---

<sup>797</sup> Así y todo, las rentas no exentas sometidas a retención, continuarán de todos modos sometidas al control de la Administración Tributaria en ambos casos, ya sea por sobrepasar los 2.000 anuales o por lo que el mecanismo de la retención a cuenta comporta.

consecuencias que ocasionan la realización de actividades económicas de escasa entidad en el acceso a la exención. No obstante, pese a que ello también podría lograrse mediante una reforma del régimen de exención de rentas en el REPE o revisando la definición otorgada a las actividades económicas, estas vías deben rechazarse porque no tendría sentido que los aspectos sustantivos del régimen se vieran condicionados por el diseño de ampliar los efectos de la exención de un deber formal.

Un modelo apto para acometer una reforma al respecto, lo encontramos en la LFIS Navarra, ya que la exención objeto de comentario se configura en la legislación foral de forma más adecuada y coherente con la naturaleza y fines de las ESL<sup>798</sup>. Así, el artículo 75.3 LFIS de Navarra, cuyos términos son casi idénticos a los que presentaba el artículo 80.3 LFIS Navarra 96, regula el deber de declarar del siguiente modo:

*“3. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 13.2 estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, a excepción de los partidos políticos que estarán obligados a declarar exclusivamente las rentas no exentas.*

*No obstante, las entidades parcialmente exentas mencionadas en el artículo 13.2.b) no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los dos requisitos siguientes:*

*a) Que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales.*

*b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no sometidos a retención no superen los 25.000 euros anuales.”*

Como podemos constatar, a diferencia de la legislación estatal, la exención del deber de declarar en la NFIS Navarra no consta de tres requisitos acumulativos sino de dos con ese mismo carácter. En ese sentido, la normativa navarra no incluye un requisito similar al tercero existente en la normativa estatal, lo cual es muy positivo por

---

<sup>798</sup> El resto de la normativa foral contempla una reglamentación del deber de declarar y de su exención idéntica a la regulada en el derogado TRLIS, por lo que prácticamente las mismas críticas pueden hacerse. *Vide*, el artículo 126 NFIS Álava, el artículo 126 NFIS Vizcaya y el artículo 126 NFIS Guipúzcoa. Sobre el REPE y las ESL en Álava, aunque referido a la anterior normativa, véase ARMENTIA BASTERRA, J.: “Régimen de las entidades parcialmente exentas... ob. ci., págs. 105-122.

las razones expuestas anteriormente. Por tanto, conviene profundizar en el contenido y las implicaciones de la exención del deber de declarar regulada en la legislación navarra.

El primer requisito previsto en la norma foral navarra no merece demasiados comentarios adicionales respecto a la normativa estatal, puesto que ambos fijan un límite de ingresos totales anuales máximos. Únicamente difiere el importe máximo, situándose en 100.000 euros en la LFIS Navarra, frente a los 75.000 euros que fija la norma estatal.

Cuestión distinta ocurre cuando examinamos el segundo de los requisitos previstos en la LFIS Navarra, en tanto en cuanto, con una simple lectura, se confirman, respecto a la normativa estatal, variaciones sustanciales que la hacen más adecuada para la realidad del sector no lucrativo. Principalmente, cabe destacar que, a diferencia de la ley estatal, la existencia de ingresos correspondientes a rentas gravadas no sometidas a retención no aboca necesariamente a tener que presentar la declaración del IS, sino que se confiere un margen de 25.000 euros anuales en la percepción de tales ingresos. Con ello se consigue mitigar indirectamente las limitaciones naturales del alcance que tiene el régimen de exención, ya que la realización de actividades económicas no implica de manera automática la obligatoriedad de declarar. En definitiva, la específica regulación de este requisito ofrece a las EDSL la posibilidad de exonerar de gravamen las rentas procedentes de la realización de actividades económicas de escasa relevancia o entidad y evitar también la presión fiscal indirecta derivada de la autoliquidación del IS.

Sin embargo, las disparidades relevantes no terminan con lo anterior, puesto que, tal y como está configurada la exención del deber de declarar en la legislación foral de Navarra, los ingresos correspondientes a rentas gravadas sometidas a retención, esto es, los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, únicamente se someten al máximo general de volumen de ingresos totales, que es de 100.000 euros anuales, mientras en la normativa estatal no es posible ni la superación del volumen máximo de ingresos genérico (75.000 euros anuales), ni tampoco el volumen máximo específico para estos ingresos (2.000 euros anuales). En suma, en la normativa foral navarra, a diferencia de la normativa estatal, no existe un requisito específico que compute

individual y diferenciadamente estos ingresos, lo que otorga un mayor ámbito de aplicación en la práctica a la exención y simplifica su tratamiento.

Por todo ello, en definitiva, en la en la legislación foral navarra, todas las rentas percibidas por las EDSL computan, obviamente, en el marco general de los ingresos totales, pero aquellos ingresos que corresponden con ganancias patrimoniales y actividades económicas deberán computarse tanto en el marco general del primer requisito como en el marco específico del segundo de éstos<sup>799</sup>.

Sin lugar a duda, si comparamos el régimen foral navarro y el estatal, se vislumbra una voluntad de control superior por parte del legislador estatal. En este sentido, cuando la legislación estatal, a efectos de la exención del deber de declarar, obliga a que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención, traslucen intenciones ligadas al control sobre todas las rentas gravadas que se hayan percibido, lo cual se cumple, bien porque éstas quedan sometidas al deber de declarar, bien porque el mecanismo de las retenciones sirve también a tal fin. Sin embargo, consideramos que las finalidades ligadas al control tributario no tienen el suficiente peso en este caso como para avalar el excesivo carácter restrictivo que proyecta la regulación del deber de declarar y su exención en la legislación estatal, dado que, debe insistirse en ello, la realización de cualquier actividad económica, en los términos que hemos analizado, y pese a que se demuestre una capacidad económica mínima, abocará inapelablemente a declarar el IS<sup>800</sup>.

De esta forma, mantener la actual regulación de la exención del deber de declarar supone someter a las EDSL de menor entidad, como es el caso de la gran mayoría de clubes deportivos, a una presión fiscal indirecta que quizás resulte excesiva, lo que puede suponer que muchas de ellas no declaren, o que lo hagan de forma incorrecta, o se vean obligadas a externalizar dicha tarea, lo que puede acarrear,

---

<sup>799</sup> Si llevamos al límite esta posibilidad, mientras que la normativa navarra permite poder tener un máximo de ingresos de 100.000 euros anuales correspondientes rentas no exentas sometidas a retención, siempre y cuando no se haya obtenido ingreso alguno de otro tipo, la normativa estatal solo permite un máximo de 2.000 euros anuales en relación con este tipo de ingresos.

<sup>800</sup> Identificando también la realización de actividades económicas como detonante de la imposibilidad para que las EDL disfruten de la exención del deber de declarar en el REPE, véase CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 14.



lógicamente, efectos negativos, ya sea por la vía de la regularización de la situación tributaria en los dos primeros casos, o por costes añadidos que traben la situación económica de las mismas en el último caso. En conclusión, consideramos que modificar la exención del deber de declarar estatal hacia una regulación más próxima a la legislación navarra, permitiendo un cierto margen en la realización de actividades económicas sin que esto suponga automáticamente la obligación de declarar, es una de las principales reformas que el legislador debería acometer en el REPE.

Con todo, la cuestión es, ¿por qué nos parece tan urgente y necesaria que la exención del deber de declarar se modifique hacia una regulación más flexible como es la navarra? Es evidente que la configuración de dicha exención se perfila como una cuestión de vital trascendencia en este régimen fiscal, puesto que su funcionamiento práctico, si se asemeja teleológicamente a un mínimo exento, podría ser uno de los instrumentos más apropiados a emplear por el legislador para dar cumplimiento a los principios de justicia tributaria en el REPE, así como un modo adecuado para neutralizar la mayoría de las críticas relacionadas con la ausencia de capacidad económica de estas entidades y con el gravamen de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas<sup>801</sup>. Igualmente, una configuración más apegada a la realidad de las ESL de la exención del deber de declarar en este régimen fiscal impediría que la fiscalidad en el IS comprometa excesivamente la supervivencia de las EDSL que menor capacidad económica demuestran, pues se vería equilibrada, tanto la presión fiscal directa que soportan las EDSL como la nada desdeñable presión fiscal indirecta derivada de la declaración del IS. No obstante, tal y como ocurre con la configuración actual, es importante que los deberes formales relacionados con la obligatoriedad de llevanza de una determinada contabilidad persistan, lo cual es perfectamente lógico porque, a través de la misma, la Administración tributaria puede controlar de manera más o menos sencilla el cumplimiento de los requisitos que exige el disfrute de la exención de declarar.

---

<sup>801</sup> Gran parte de los autores ya han concebido a la exención del deber de declarar en el REPE como un sistema de exención o no tributación. Véase, CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...*, ob. cit., pág. 175; y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas... ob. cit., págs. 7-8. Por su parte, el profesor MONTESINOS OLTRA ya aportó la idea de construir los regímenes fiscales aplicables a las ESL sobre la base de un mínimo exento y la progresividad en los requisitos de acceso a los posibles incentivos fiscales. *Vid.* MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 119-121.

En suma, creemos que una debida configuración de la exención del deber de declarar acomodaría mejor aún los principios de justicia tributaria en el REPE porque su *ratio legis* reposaría sobre la necesidad de ajustar la capacidad económica que se somete a gravamen de estas entidades, presumiendo que las EDSL que tienen menores ingresos, es decir, una gran parte del sector no lucrativo, no ostentan una capacidad económica gravable real<sup>802</sup>.

Sin embargo, antes de asumir estas reflexiones resulta conveniente cuestionar si la introducción de una exención del deber de declarar cuyo funcionamiento práctico se equipare a un mínimo exento, tensiona en exceso e injustificadamente la pretendida neutralidad a la que el legislador aspira en el IS.

*Prima facie*, la medida por la que abogamos podría despertar ciertos celos en este sentido, ya que en su establecimiento parece que cobraría más importancia la naturaleza o forma de las entidades que las actividades objetivamente desarrolladas. De hecho, pese a que esta exención del deber de declarar tiene un largo recorrido en nuestra normativa sobre el IS, en el pasado ha tratado de eliminarse, lo que no ha llegado a suceder debido al rechazo mayoritario del sector no lucrativo<sup>803</sup>. Destaca la propia redacción original de la LIS, en la que se suprimió, con respecto a la contenida en el derogado TRLIS, la exención del deber de declarar, obligando a todas las ESL a presentar la autoliquidación del IS y equiparando el tratamiento del deber de declarar al establecido en la LRFESFL<sup>804</sup>. Sin embargo, fruto de las presiones del sector no

---

<sup>802</sup> Este planteamiento casa perfectamente con los postulados que abogan por la completa inexistencia de capacidad económica de las ESL. Por todos, puede verse PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5” ... ob. cit.; y HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit.

<sup>803</sup> En el artículo 30 LIS 78, en relación con el apartado segundo de su artículo 5, ya recogía el deber de declarar de las ESL y su exención, que se aplicaba cuando, por imperativo de las normas contenidas en el apartado segundo del artículo 5, se encontraran totalmente exentas de este Impuesto. En el artículo 142.3 LIS 95 también se preveía la exención del deber de declarar en el REPE, debiendo declarar las entidades que tributaban con arreglo a este régimen fiscal todas las rentas no exentas, excepto que las mismas estuvieran sometidas a retención y fueran las únicas que obtuvieran. Sin embargo, esta exención fue eliminada en una segunda modificación del anteriormente citado artículo, vigente desde el 1 enero 2002 hasta el 18 julio 2003, aunque volvió a recuperarse en una tercera modificación, vigente desde el 19 de julio de 2003, aunque la estructura de la misma cambió respecto a la regulación que le precedió. Con la llegada del ya derogado TRLIS, el deber de declarar y su exención, regulados en el artículo 136.3 TRLIS, no varían respecto a la última modificación anterior, la cual es prácticamente igual que la actual, pero admitiendo un mayor volumen de ingresos totales anuales obtenidos. Concretamente, dicho margen se cifra hasta los 100.000 euros anuales.

<sup>804</sup> Tal y como ya pusimos de manifiesto en un trabajo anterior nuestro, la supresión de la exención del deber de declarar tuvo una recepción negativa por parte de la doctrina. Concretamente, algunos autores

lucrativo, se produjeron sucesivos cambios en el tenor literal de la LIS de forma inmediata, lo que impidió que la supresión de la exención del deber de declarar llegar a tener efectos<sup>805</sup>.

De esta forma, si bien nos parece evidente que el legislador se muestra preocupado por el control tributario de las rentas que puedan obtener las ESL no sujetas a retención o ingreso a cuenta, creemos que, si se examinan con detenimiento los requisitos establecidos, podría atisbarse también una voluntad distinta al mero control de las rentas generadas que se liga a las aspiraciones de neutralidad del IS. A primera vista, el principio de neutralidad en este impuesto parece avalar la supresión de la exención del deber de declarar, si no se configura para todos los sujetos pasivos del IS por igual. De esta suerte, los cambios operados a lo largo del tiempo sobre el deber de declarar y su exención son suficiente botón de muestra de las tensiones dialécticas que se producen entre el gravamen ordinario de las rentas y todo aquello que suponga la exoneración del mismo, evidenciando lo complicado que resulta legislar preservando el equilibrio en el marco de la imposición en el REPE entre el principio de neutralidad, el respeto de los principios de justicia tributaria y el fomento de los valores o actividades merecedores de estímulo en el Estado del bienestar. No obstante, pese a esta preocupación, nos parece que la regulación de una exención del deber de declarar más

---

como PEDREIRA MENÉNDEZ y ÁLVAREZ PÉREZ, denunciaron que ello habría supuesto un grave problema para aquellas ESL que se encontraban en condiciones de acogerse a dicha exención porque, al no contar con una estructura adecuada para el cumplimiento de las obligaciones fiscales más complejas, debiendo utilizar profundos conocimientos contables para poder autoliquidar correctamente el IS, tendrían la necesidad de externalizar el servicio por el desconocimiento y la complejidad de la materia, lo que conllevaría a largo plazo unos sobrecostos difíciles de asumir. No obstante, pese a que nosotros no comulgáramos con la supresión del deber de declarar por lo desmesurado e injustificado de la medida, entendíamos que los motivos esgrimidos por autores para fundar sus pareceres no eran los más adecuados. En síntesis, los autores parecían hacer descansar el alcance de los deberes contables en la existencia de una exención del deber de declarar y, a nuestro modo de ver, constituyen esferas normativas independientes, aunque vinculadas. *Vid.* CORRECHER MATO, C. J.: “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos... ob. cit., págs. 80-83; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., págs. 163-169; y ÁLVAREZ PÉREZ, M. B.: “La información contable como vehículo de transparencia de las entidades sin fines lucrativos: Propuestas de mejora”, en: AAVV: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma* (director José Pedreira Menéndez), Thompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 64-68.

<sup>805</sup> Con el artículo 7 de la ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismos de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social, se reintrodujo la exención del deber de declarar en el REPE, siendo de aplicación a las ESL que tributen conforme a este régimen fiscal, cuyos ingresos no sean superiores a 50.000 anuales y cuyas rentas no exentas que no superen los 2.000 anuales cuando todas ellas estén sometidas a retención. Posteriormente, el artículo 63 de la ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales para el 2016, eleva la cifra de ingresos a 75.000 euros.

amplia no es incompatible con una ajustada neutralidad del IS, habida cuenta de que ésta debe entenderse en un sentido relativo y de que existen razones suficientes para ello, tal y como ya hemos avanzado anteriormente<sup>806</sup>.

---

<sup>806</sup> Para una breve, pero ajustada referencia al principio de neutralidad, véase, citando a la doctrina más autorizada, JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario...* ob. cit., págs. 304-306.

## **CAPÍTULO SÉPTIMO: VALORACIÓN GLOBAL DE LOS REGÍMENES FISCALES DE EXENCIÓN PARCIAL APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y PROPUESTAS PARA UNA POSIBLE REFORMA: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS.**

### **I. PLANTEAMIENTO.**

Como hemos venido poniendo de relieve a lo largo de este trabajo de investigación, la doctrina tributaria se ha mostrado bastante unánime en la crítica a los dos regímenes fiscales de exención parcial alternativamente aplicables a las ESL en general y, en particular, a las EDSL. Los autores generalmente denuncian la insuficiencia de tales regímenes fiscales para otorgar a éstas un tratamiento atento a los fines de interés general que persiguen en la mayoría de los casos<sup>807</sup>.

Ahora bien, sin negar que puede ser así, creemos haber argumentado que, tal y como aparecen configurados dichos regímenes, también puede llegarse a la conclusión de que el REPE, siendo un régimen preponderantemente de ajuste, es insuficiente en relación con determinados supuestos, ya que el legislador lo regula sobre el único presupuesto del carácter subjetivamente no lucrativo de las entidades a las que resulta aplicable<sup>808</sup>. En cambio, en el caso del RESFL podría ocurrir también lo contrario, puesto que su posible insuficiencia en unos casos convive posiblemente con un tratamiento excesivamente generoso en otros. En este sentido, como hemos venido apuntando, los presupuestos aplicativos de este régimen fiscal no permiten asegurar a

---

<sup>807</sup> Aunque han sido vistos con detenimiento a lo largo de nuestro estudio, entre los autores críticos con la configuración actual de los regímenes de exención parcial, véase, entre otros, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 134; también en: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 2-3 y 13; RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones... ob. cit., pág. 445; PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 4 y 9; CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 62-63 y 156; y en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas... ob. cit., págs. 10-11; así como CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 9.

<sup>808</sup> En lo que respecta a esta cuestión nos remitimos al capítulo segundo de esta tesis. No obstante, volvemos a recordar los términos en lo que se pronunció GARCÍA AÑOVEROS al respecto, refiriéndose a la ausencia de ánimo de lucro como un lucro del que no se dispone para fines personales. GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Hacienda y Patrimonio Cultural... ob. cit., pág. 476.

ciencia cierta que dicho tratamiento no acabe beneficiando en algunos casos, exclusiva o principalmente, a colectivos con un nivel medio o incluso alto de poder adquisitivos, dado que las normas no exigen, al menos la fiscal no lo hace, que su actividad se realice bajo parámetros de solidaridad basados en la capacidad de pago de los destinatarios potenciales<sup>809</sup>.

Dicho lo anterior, la negación de cualquier exención a los rendimientos del patrimonio y de los procedentes de actividades económicas en el REPE es, en principio, comprensible, puesto que las entidades que tributan conforme al mismo no siempre persiguen fines de interés general. Es más, puede decirse que, al no exigirse ningún requisito a este respecto, el legislador parte de la premisa de que, mientras no demuestren lo contrario en los términos que permiten acceder al RESFL, las ESL merecen la consideración de entidades de interés particular, aunque éste se exprese de forma colectiva o mutual. Este razonamiento permitiría tomar como un término de comparación adecuado el caso de las cooperativas y, particularmente, las de consumidores y usuarios, ya que la norma de ajuste que obliga a computar los servicios o suministros a los socios, como mínimo, según su coste, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad (art. 15.3 LRFCoop), es en cierto modo equivalente, como hemos apuntado, al efecto combinado de la exención de las actividades propias de las ESL y de las reglas complementarias que prohíben la deducción de los gastos de actividades exentas y de las aplicaciones de resultados.

En definitiva, tal y como hemos ido argumentando a lo largo de este estudio, la extensión del REPE puede reputarse coherente con el único elemento que toma en consideración el legislador, esto es, la ausencia de ánimo de lucro subjetivo. Ahora bien, esta misma situación, que es causa de justificación del sentido y configuración del REPE, también implica que este régimen quede configurado necesariamente con un trazo excesivamente grueso. Por lo tanto, si tenemos en cuenta el heterogéneo conjunto de entidades a las que resulta de aplicación este régimen fiscal, cada una con sus particularidades y con la ausencia de ánimo de lucro (subjetivo) como único rasgo común, se pone de manifiesto la dificultad de adecuar el gravamen según la diversa

---

<sup>809</sup> En esta línea de pensamiento ubicamos a MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 67-81; y en: "Exención de las explotaciones económicas..." ob. cit., pág. 87-89.

contribución al interés general de las entidades sujetas a este régimen especial por la vía interpretativa, que deviene, a nuestro juicio, quimérica<sup>810</sup>. En definitiva, la lógica configuración del REPE con ese trazo grueso, heredada de la originaria regulación de este régimen en la LIS 78 y agudizada a partir de la LM, por contraste, con la introducción de un régimen más avanzado para aquellas entidades que sí acreditan persecución de fines de interés general, provoca algunas paradojas que difícilmente pueden conciliarse con las exigencias de un sistema tributario justo si no es a través de algún tipo de modificación legislativa<sup>811</sup>.

En este sentido, tras realizar una observación conjunta de los dos regímenes fiscales aplicables a las ESL, cabría apreciar la existencia de ESL que persiguen fines de interés general, quizás incluso con mayor vigor en algunos casos que aquellas que tributan con arreglo al régimen fiscal especial de la LRFESFL, pero que tributan conforme al REPE por imposibilidad de acreditar formalmente el cumplimiento de los requisitos del primero. Nos referimos, evidentemente, a aquellas entidades de carácter asociativo que, por su dimensión, carecen de capacidad para obtener y mantener la declaración de utilidad pública, dados los exigentes requerimientos de la LODA para ello, pero cuya contribución al bienestar social en su entorno más inmediato, no por cuantitativamente menos significativa, debe ser considerada menos importante desde el punto de vista de su contribución al interés general. Este supuesto cobra especial importancia en el deporte, donde ya hemos explicado la dificultad que tienen las entidades deportivas no declaradas de utilidad pública por ministerio de la ley, para obtener dicha declaración de ámbito estatal por el procedimiento legalmente establecido<sup>812</sup>. Por lo tanto, la realidad para este tipo de entidades, cuya contribución a la realización de los fines de interés general relacionados con el deporte puede ser

---

<sup>810</sup> De esta manera, por ejemplo, en la SAN 2098/2011, de 5 de mayo de 2011 (ECLI: ES:AN:2011:2098) se pone de manifiesto la amplia variedad en la tipología de entidades que deben acogerse al REPE.

<sup>811</sup> Por este motivo, a nuestro juicio, un sector de la doctrina defendió la exención de las rentas procedentes de la realización de actividades económicas en el REPE. Entre los autores que defendieron esta postura, aunque ya han sido citados, véase, entre otros, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte...* ob. cit., pág. 154-156; este último en: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 79-82; y en: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas...” ob. cit., págs. 4-5; LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios...” ob. cit., págs. 2-3.

<sup>812</sup> Entre los autores que se hicieron eco de esta problemática, en relación con los clubes deportivos *vid.*, por todos, CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 96-98 y 101.

indiscutible, será que la excesiva rigidez que comporta el cumplimiento de los requisitos de acceso al RESFL les priva, así, no solo de los incentivos fiscales previstos en la LRFESFL para el IS, sino también de todo el estatuto fiscal que acompaña a la opción por este régimen y, singularmente, de la posibilidad de disfrutar indirectamente de las ventajas que comportan los incentivos fiscales al mecenazgo desde el punto de vista de la captación de recursos por las entidades que pueden acogerse al mismo.

En sentido inverso, es posible que determinadas ESL que cumplen formalmente los requisitos exigidos por la LRFESFL, comenzando por la realización de actividades de interés general, no tiendan tanto a promoverlo, en los términos con que parece exigirlo el artículo 32.1.a) LODA, como a satisfacer la demanda de ciertos servicios por parte de colectivos que, siendo genéricos en el sentido de no determinables por ninguna condición de carácter estrictamente subjetivo, disponen de suficiente poder adquisitivo para acceder a los mismos. En tal caso, podría entenderse que el resultado de la actividad propia de la ESL no redundaría en beneficio del interés general como lo hace la actividad pública equivalente debido a la exigencia de contraprestaciones, incluso de mercado, que pueden restringir o condicionar el acceso a la misma por parte de cualquier potencial usuario, lo que dependerá, obviamente, de la naturaleza de dicha actividad, de los costes que comporte su realización y de cómo se distribuya dicho coste entre los usuarios. Nada de todo esto tiene reflejo, o no de forma meridiana, en la formulación de los requisitos de acceso a este régimen de artículo 3 LRESFL, sin perjuicio de los que, para cada tipo de entidad, imponga su normativa sustantiva, como, por ejemplo, lo dispuesto en el artículo 26 LF en el sentido de que la obtención de ingresos por las actividades de las fundaciones no puede implicar una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios<sup>813</sup>.

Por otra parte, en relación con lo anterior, conviene no ignorar otra crítica que puede hacerse a la relación entre los dos regímenes con un alcance más general. Incluso las entidades que pueden acogerse al RESFL, podrían estar, en principio, interesadas en renunciar o no optar por este régimen fiscal, debido, tal y como hemos venido apuntando, a evitar los efectos de la exención y de la limitación a la deducibilidad de

---

<sup>813</sup> Al respecto, nos hemos pronunciado sobre el olvido de la capacidad de pago de los potenciales usuarios en el quinto capítulo de la tesis, en relación con los requisitos de acceso al RESFL, de modo que nos remitimos a las consideraciones allí realizadas.



gastos que lleva aparejada, esto es, a la imposibilidad de compensar los resultados de una explotación económica exenta y deficitaria con una gravada y rentable. Sin embargo, la inaplicación del RESFL comporta la imposibilidad de poder disfrutar en bloque de todo un estatuto fiscal de incentivo que abarca, no sólo el régimen de exención en el IS, sino también beneficios fiscales en otros tributos, principalmente los locales, amén de la ventaja que representa el régimen de incentivos al mecenazgo. Esta rigidez de las consecuencias de la renuncia plantea, en definitiva, que, en aquellas situaciones en las que la aplicación del RESFL sea desfavorable, no se renuncie a su aplicación para no perder el resto de beneficios fiscales que se prevén, ni la condición de entidad beneficiaria de mecenazgo<sup>814</sup>

En suma, podría decirse que el legislador establece un sistema de todo (RESFL) o nada (REPE), renunciando así a una mayor gradualidad en el reconocimiento de la contribución al interés general del nutrido conjunto de entidades que integran el sector no lucrativo de nuestro país, principalmente el de carácter asociativo. Esta situación no puede encontrar ninguna explicación que no sea de orden puramente práctico, como las dificultades que, ciertamente, comportaría el control administrativo de su actividad y los riesgos de abuso en la utilización de este tipo de entidades con fines de interés particular, -o, en todo caso, de carácter colectivo o mutual-, al calor de un régimen fiscal que, pese a las críticas que ha merecido, es prácticamente de exención total como el RESFL<sup>815</sup>.

Ahora bien, pese a tales dificultades, las aporías que genera el hecho de que la norma tributaria únicamente contemple dos posibles situaciones fiscales en relación con la contribución de las ESL al interés general, no deberían ser ignoradas por el legislador, a quien corresponde, en este caso, la tarea de evitarlas mediante la correspondiente reforma. En suma, no pareciendo admisible una interpretación de carácter correctivo que amplíe o reduzca el ámbito de aplicación de uno u otro régimen o la extensión o reducción de las exenciones que contemplan, es preciso que el legislador adopte reformas legislativas al respecto. En tal sentido, la doctrina ha formulado diversas

---

<sup>814</sup> Como ya hemos advertido en el capítulo sexto, tal situación ya ha sido advertida por la doctrina. *Vid., verbigratia*, JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: “La fiscalidad de las fundaciones... ob. cit., pág. 254.

<sup>815</sup> En tal sentido, puede consultarse, CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de la economía social... ob. cit., pág. 45.

propuestas que pasamos a analizar someramente, habida cuenta de que ya han sido tratadas en su mayoría durante este trabajo de investigación.

## II. PROPUESTAS.

### 1. Propuestas de mayor alcance.

Los problemas que por defecto (REPE) y por exceso (RESFL) plantean estos regímenes es una situación que ha sido puesta de manifiesto por MONTESINOS OLTRA, quien, en relación con el RESFL, señaló que la normativa debería atender en mayor medida a las condiciones económicas con las que se realizan las actividades de interés general, es decir, a si las contraprestaciones en su caso exigidas, sean o no de mercado, permiten entender que su pago no se erige en un obstáculo insalvable para la mayoría de la población con acceso potencial a dichas actividades distinto de otros como el del ámbito territorial de actuación de la entidad, por ejemplo. Así pues, solamente en tal caso puede decirse con total seguridad que las ESL que se acogen a dicho régimen replican en su funcionamiento -y, por tanto, suplen en sus posibles carencias-, al sector público cuando presta servicios equivalentes bajo parámetros de solidaridad<sup>816</sup>. Piénsese, en este sentido, en la prestación de servicios como los sanitarios o los educativos, ámbitos en los que el sector público actúa, en general, bajo parámetros de gratuidad y de universalidad.

De forma coherente con tal planteamiento, MONTESINOS OLTRA propone la instauración de un modelo de exención gradual basado en requisitos progresivos de orden cualitativo y cuantitativo observados desde el prisma de la contribución efectiva al interés general<sup>817</sup>. Evidentemente, esto solventaría muchos de los problemas tratados en este trabajo y, a mayor abundamiento, premiaría con mayor rigurosidad la auténtica persecución y realización de fines de interés general, lo que podría llegar a justificar,

---

<sup>816</sup> Esta tesis es anunciada de manera recurrente por el autor en varias obras suyas. Por claridad expositiva, destacamos MONTESINOS OLTRA, S.: “Exención de las explotaciones económicas... ob. cit., pág. 3. También pueden comprobarse otros trabajos suyos como: “Exención de rentas y ejercicio de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro: A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 232, 2010, págs. 77-80; y “Explotaciones económicas y fines de interés general... ob. cit., págs. 12-31.

<sup>817</sup> MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 120-122.

según los casos, el derecho a una exención total equiparable al régimen de exención subjetiva de las entidades públicas.

Sin embargo, dicho planteamiento expone, a nuestro juicio, diversos de sus flancos a la crítica. Entre ellos no sería el más importante, quizás, el hecho de que podría considerarse poco acorde con la evolución del sector no lucrativo y, correlativamente, de su normativa reguladora, aunque es evidente que, a este respecto, caben tantos puntos de vista como posicionamientos ideológicos son posibles en torno al papel que deben desempeñar el sector público y el sector privado en la prestación de servicios de interés general<sup>818</sup>. Con independencia de esto, y ya se esté de acuerdo o no con el citado autor en su crítica de fondo, el principal problema sería uno que, seguramente, trata de evitar el legislador al regular de forma más o menos burda los dos regímenes fiscales analizados. Nos referimos a la dificultad que acarrearía la comprobación de una adecuada aplicación por parte de las ESL de un régimen de exención de geometría variable tan complejo. No obstante, la incorporación de un mínimo exento podría aligerar la carga de comprobación de la Administración tributaria en relación con aquellas ESL que menor capacidad contributiva tienen.

En la misma línea, pero con un planteamiento que podría considerarse más conservador, podría valorarse la introducción de un régimen fiscal intermedio entre el REPE y el RESFL, respetando así el tradicional recurso al instituto jurídico de la exención (parcial), pero introduciendo una mayor gradualidad en su extensión mediante una ponderación más ajustada de la contribución al interés general apreciable en cada caso. En este sentido, el régimen fiscal aplicable a los partidos políticos que se regula en la LOFPP podría adoptarse como un sugerente modelo a seguir por su evidente similitud estructural respecto de los regímenes fiscales aplicables a las ESL y por contemplar una exención de rentas cuya extensión se encuentra en un punto intermedio entre el REPE y el régimen fiscal que establece la LRFESFL<sup>819</sup>.

---

<sup>818</sup> Señalando el trasfondo ideológico del debate, véase SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 420-421; y MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., págs. 120-122. PÉREZ DE AYALA, por su parte, criticó en su día que se pueda dar un cariz ideológico a la imposición de las ESL y prefirió reconducirlo hacia una cuestión filosófica. Vide, PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal... ob. cit., pág. 138.

<sup>819</sup> Señalando que el régimen fiscal especial de los partidos políticos es más favorable que el REPE, así como la justificación del primero de estos en su importante función social, véase, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La financiación de los partidos políticos... ob. cit., págs. 7-8.

Pese a su similitud con el REPE, del que, como el RESFL, también se desgajó en su momento, el régimen fiscal de los partidos políticos se encuentra más próximo del segundo de dichos regímenes que del primero. Así, según el artículo 10 LOFPP, las únicas rentas que quedarían excluidas de exención dentro de este régimen, en comparación con el RESFL, serían los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título oneroso (excepto los que puedan acogerse a exención por reinversión, rasgo éste que comparte con el REPE)<sup>820</sup> y algunas otras rentas que, en realidad, carecen de sentido en el caso de los partidos políticos, como las derivadas de convenios de colaboración empresarial o de contratos de patrocinio publicitario, si bien la exención de explotaciones económicas propias queda supeditada a su declaración por la Administración tributaria (art. 10.2.d) LOFPP). Es decir, se trata de un régimen similar al previsto en su día por la LM en relación con las ESL con fines de interés general, pero, a diferencia de dicha ley, sin supeditar la exención a ningún requisito que no sea la correspondencia de la explotación económica con la actividad propia de los partidos políticos. Ello, a nuestro juicio, excluye que el reconocimiento de la exención sea susceptible de generar distorsión alguna de la competencia.

Por otra parte, aunque la LOFPP no establece expresamente ninguna disposición relativa a la no deducibilidad de los gastos correspondientes a ingresos o rentas exentos y de las aplicaciones de resultados, cabe entender que también rigen estas reglas en cuanto a la determinación de la base imponible, no sólo porque resulta lógico, sino porque en lo no regulado se aplicarán las normas tributarias generales y *“en particular, las previstas para las entidades sin fines lucrativos”* (art. 9.Dos LOFPP), remisión que debe entenderse realizada, a nuestro juicio, a la LREFSL.

Por último, el artículo 11 LOFPP regula tres aspectos de este régimen fiscal que demuestran su carácter híbrido, a caballo entre el REPE y el RESFL. Así, por lo que se refiere al tipo de gravamen aplicable a los partidos políticos, el primer apartado lo fija

---

<sup>820</sup> En lo que respecta a la exención por reinversión, debe entenderse que ésta, por remisión a los plazos previstos en la normativa del IS, debe realizarse, como en el REPE, entre el año anterior al de la transmisión y los tres siguientes, pudiendo entenderse también que, de acuerdo con el artículo 9. Dos LOFPP, la remisión alcanza al tiempo mínimo de permanencia en el patrimonio de los bienes y derechos adquiridos allí previsto.

en un 25% (art. 11 LOFPP), lo que supone que, como en el caso del REPE, la especialidad se ha evaporado al reducirse el tipo general del IS a dicho porcentaje sin proceder a su paralela reducción. Por su parte, los apartados 2 y 3 del artículo 11 LOFPP establecen respectivamente, en este caso de un modo similar al RESFL, la exclusión de la obligación de soportar retenciones, en consonancia con la exención de los rendimientos provenientes de su patrimonio, y la obligación de declarar el impuesto con relación a las rentas no exentas. Cabe añadir, además, que el artículo 12 LOFPP, como la LRESFL también reconoce incentivos fiscales a las cuotas, aportaciones y donaciones efectuadas a partidos políticos.

Así las cosas, el actual régimen fiscal de los partidos políticos, globalmente considerado, se muestra más próximo al RESFL que al REPE, lo que se explica por la relevancia de la función constitucional de dichos partidos y, no en poca medida, a nuestro juicio, por las limitaciones que entraña dicha ley en cuanto a sus posibles fuentes de financiación<sup>821</sup>.

Sin embargo, la dificultad que entrañaría hacer extensible un régimen como éste a aquellas ESL, principalmente de base asociativa, que, no pudiendo optar por el RESFL, desarrollen actividades propias, tengan o no éstas la condición de actividades económicas, con las notas que caracterizan a la persecución de fines de interés general, pues, o bien debería exigírseles que lo acreditaran a través de un régimen de exención rogada, lo que quizás reproduciría las dificultades que entraña la obtención de la declaración de utilidad pública, o bien debería confiarse en su sinceridad en la aplicación de un régimen como tal, sin perjuicio, en cualquier caso, del eventual ejercicio por la Administración de su potestad de comprobación.

Con un planteamiento que podría calificarse, quizás, de más radical, podría acometerse una reforma de mayor calado, prescindiendo de la articulación del régimen fiscal de la ESL a través de sistemas de exención parcial, es decir, abogando, tal y como ha propuesto, PEDREIRA MENÉNDEZ, por la tributación en función del destino de las rentas a fines de interés general. A tal fin, lo que propone este autor es, en definitiva, la

---

<sup>821</sup> Para un sucinto análisis de este régimen fiscal, aunque más completo que el realizado por nosotros, véase CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "La financiación de los partidos políticos... ob. cit., págs. 1-13.

aplicación del régimen general, pero con una sola especialidad; la consistente en que los gastos de las ESL en actividades de interés general sean deducibles de la base imponible<sup>822</sup>.

Además de que permitiría superar algunos de los contrasentidos que presentan los regímenes de exención parcial aplicables a las ESL, tal propuesta<sup>823</sup> es coherente, en principio, con el hecho de que los contribuyentes del IS que cuentan con ánimo de lucro pueden deducir los gastos que realicen en actividades de interés general mediante la aplicación del incentivo fiscal previsto en el artículo 26 LRFESFL. Puede reputarse un sinsentido, en suma, que puedan deducir tales gastos las entidades lucrativas y no las ESL que persiguen fines de interés general.

Así, nos parece indiscutible que una reforma en tal dirección cobra todo su sentido en relación con el comparativamente más reducido conjunto de entidades que cumplen los requisitos de la LRFESFL, puesto que, siendo la finalidad del RESFL la promoción de la realización de fines de interés general por parte de entidades privadas, resultaría incoherente que no fueran deducibles todos los gastos destinados por las ESL a tal efecto, ya que podría dar lugar, en definitiva, al gravamen de una renta superior al propio excedente del período. En suma, la persecución de fines de interés general por parte de ciertas entidades parece ser suficiente aval para un cambio de modelo impositivo tan drástico y trascendental.

---

<sup>822</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 3 y 11-13; y en: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., págs. 144-146. Existen otros autores que también son partidarios de esta tesis, *vide*, por ejemplo, PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 4 y 9. Asimismo, acogiendo dicha teoría para las EDSL, véase CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos...* ob. cit., págs. 66-68; y CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La imposición directa sobre las entidades deportivas... ob. cit., pág. 9.

<sup>823</sup> Un resultado similar se conseguiría si se desagregara la base imponible del IS en el REPE y las rentas que ahora no se someten a gravamen por la exención se integraran en una de las bases desagregadas, imponiéndoles un tipo de gravamen de cero puntos porcentuales. Esta técnica, siendo posible de acuerdo con el artículo 55.3 LGT, suprime la prestación tributaria, aunque continúan subsistiendo los deberes formales y las potestades de comprobación. En puridad, el tipo cero no debe considerarse estrictamente como un tipo de gravamen al uso, ya que su efecto es idéntico al que produce la exención, pero permite la deducibilidad de los gastos incorporados a dicha base imponible desagregada. No obstante, además de la amplia grieta que supondría respecto a la configuración ordinaria del IS, el tipo cero ha sido rechazado por una parte de la doctrina. Al respecto, resaltamos a HERRERA MOLINA, quien afirma convenientemente que no pueden existir alícuotas nulas porque éstas son, por definición, una parte proporcional de un todo. HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria...* ob. cit., págs. 266-275.

Sin embargo, tal propuesta requiere necesariamente, tal y como ha advertido PASCUAL GONZÁLEZ, una acotación más precisa de los fines de interés general, amén de las actividades encaminadas a su satisfacción<sup>824</sup>. Realmente, creemos que esta demanda es totalmente necesaria, no sólo para acometer una modificación del régimen tributario como la que estamos analizando ahora, sino también para solventar algunas de las deficiencias de las que adolece el régimen fiscal actual. De cualquier modo, somos conscientes de que la tarea puede parecer casi una entelequia, en la medida en que existen infinidad de actividades que pueden ser desarrolladas por las ESL y, lo que es más determinante aún, cada una de dichas actividades pueden llevarse a cabo de una manera muy diversa en función de los distintos matices que caracterizan la prestación específica. No obstante, contando con una acotación teórica más refinada sobre qué debe entenderse por realización de fines de interés general y, principalmente, sobre la posible incidencia a este respecto del modo en el que se realizan las actividades propias, la propuesta objeto de análisis constituiría un estadio más avanzado de justicia tributaria en la imposición sobre la generalidad de las ESL. Por consiguiente, la verificación de verdaderos parámetros de solidaridad en la realización de actividades que desarrollan fines de interés general por parte de las ESL despejaría, en nuestra opinión, muchos de los recelos que suscita tanto la genérica y poco exigente demarcación de fines de interés general que se realiza en el artículo 3 LRFESFL como la tendencia a la objetivación que comporta la exención automática de un buen número de rentas provenientes de explotaciones económicas<sup>825</sup>.

Por otra parte, como decíamos, el modelo alternativo propuesto por buena parte de la doctrina no está exento, a nuestro juicio, de ciertas limitaciones y de riesgos más o menos evidentes, incluso, desde el punto de vista de la finalidad promocional del RESFL. En este sentido, pueden aducirse ciertos inconvenientes basados en la “*penalización fiscal*” que recaería sobre la capitalización de las ESL.

---

<sup>824</sup> PASCUAL GONZÁLEZ, M. M: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 2, 4-5. Señalando la excesiva apertura de los fines de interés general en la LRFESFL, *vide* SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., págs. 429-430.

<sup>825</sup> MONTESINOS OLTRA se postula como el principal valedor de la necesidad de observar las condiciones económicas de la actividad y la capacidad de pago de la generalidad de los ciudadanos para determinar la exención de las rentas provenientes de las explotaciones económicas. *Vid.*, entre otros trabajos suyos, MONTESINOS OLTRA, S.: “Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial... ob. cit., pág. 3.

En puridad, con un modelo impositivo de estas características, se observa la necesidad de aplicar las rentas en el periodo impositivo en el que se obtienen para que queden liberadas de tributación, puesto que, si las rentas no se aplican en dicho periodo, significa que se han destinado a la capitalización de la ESL y, por lo tanto, están sometidas a gravamen. No obstante, pese a ser correcto, es posible que la aplicación de los resultados se haya diferido a un momento posterior, una vez sobrepasado el periodo impositivo en el que se generan, debido, por ejemplo, a la magnitud o complejidad de la actividad a la que se va a destinar dicha renta y que cumple el objeto social o la finalidad específica. En estos casos, como vemos, se demuestra que el hecho de que una renta no se aplique a la realización de los fines en un concreto periodo impositivo no significa, por necesidad, que dicha renta se esté destinando como finalidad última a la capitalización de la EDSL. Por ello, quedarían fiscalmente penalizadas aquellas rentas que, obtenidas en un periodo impositivo, van a destinarse a financiar actividades que cumplen el objeto o la finalidad específica en otro más adelante. Sustantivamente, no parece que pueda cuestionarse que constituyen aplicaciones de renta, pero su condición queda desvirtuada por el elemento temporal del hecho imponible. Ante esta situación, podría plantearse la previsión de algún mecanismo para aplicar dichas rentas en ejercicios futuros o una tributación de conformidad con un tipo de gravamen reducido, tal y como han manifestado algunos autores en relación con esta propuesta de reforma del RESFL<sup>826</sup>.

Por otra parte, la principal crítica que podría esgrimirse en contra de un régimen fiscal articulado de esta manera se sitúa en el riesgo de que su funcionamiento acabe asemejándose a un circuito interno de obtención de renta defiscalizada y de consumo de la misma por parte de determinados colectivos más o menos restringidos por razones de capacidad económica, algo que, en la práctica, ya podría estar sucediendo con el actual modelo de exención, y que podría agudizarse con el ahora comentado<sup>827</sup>.

---

<sup>826</sup> Vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 146; este mismo autor en: "Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 2; y PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: "La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., págs. 9-10. De manera similar se pronuncia HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., pág. 196.

<sup>827</sup> Así lo advirtió en su día MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial...* ob. cit., pág. 120; quien opina, sin rechazarlo de forma absoluta, que solamente sería admisible esta



Explicamos con un ejemplo aplicado al deporte esta última disfuncionalidad. Si existe una EDSL cuyo objeto se centra en la práctica de disciplinas deportivas que, por sus elevados costes, suelen considerarse, en mayor o menor medida, elitistas, los interesados pueden recibir la prestación de estos servicios por precios inferiores a los de mercado debido a que la fiscalidad reducida de estas entidades así lo facilita. En cambio, si no existiesen, deberían acudir a las entidades mercantiles y a los precios de mercado. De esta manera, salvando las posibilidades de capitalización, mientras que el beneficio obtenido por las entidades mercantiles se reparte entre los socios, en las EDSL el excedente debe aplicarse al cumplimiento del objeto social o finalidad específica. Por tanto, en el primer caso, la renta obtenida tributaría como beneficio de la mercantil, pero en el segundo, si se apostara por el sistema impositivo sobre el que estamos reflexionando, quedaría liberada de gravamen, siempre que se aplicara a los fines propios. La cuestión es que, por mucho que las actividades mencionadas sirvan a fines que pueden considerarse, objetivamente, de interés general, porque guardan relación con la práctica del deporte, parece dudoso que la contribución de tales entidades al interés general pueda considerarse lo suficientemente significativa como para merecer el trato de favor que se supone dispensa, o que debería dispensar bajo la configuración alternativa propuesta, el RESFL. Dicho trato sólo parece estar justificado, en definitiva, si en la fijación de las contraprestaciones por sus servicios, dichas entidades aplicaran criterios distintivos basados en la capacidad económica de los potenciales usuarios. Pero, la adopción de dichos criterios no debería producirse solamente en determinados casos con la pretensión de revestir su actuación bajo el manto del altruismo, sino que deberían ser tomados en consideración con carácter general, es decir, del mismo modo en que lo hace la Administración en la prestación de servicios de interés general, al menos en aquellos casos en que su coste, de ser íntegramente repercutido a los ciudadanos, tendría un evidente efecto de exclusión.

En resumidas cuentas, que el excedente aplicado quede liberado de tributación, puede ser legítimo. Sin embargo, el problema surge cuando, en virtud de la

---

posibilidad cuando la normativa garantizara que la prestación de los servicios se realiza bajo parámetros solidarios asimilables a los que rigen en el sector público.

inobservancia de la capacidad de pago de los potenciales destinatarios de la actividad, se limitan *de facto* los destinatarios de las actividades de la ESL<sup>828</sup>.

Pero, probablemente, con independencia de las anteriores cuestiones, el principal escollo que habría que enfrentar, como consecuencia de la construcción de un modelo impositivo sobre el expediente técnico de la deducibilidad de los gastos destinados a fines de interés general, es la quiebra que se originaría respecto a la tradicional concepción de la deducibilidad de determinados gastos, asociada principal y típicamente a la existencia de un correlativo ingreso para la consideración de la renta neta, que es la que, en definitiva, va a someterse a gravamen<sup>829</sup>. De esta suerte, la posibilidad de deducir las cantidades que constituyen aplicación de los resultados, esto es, de los excedentes que derivan de la actividad de la ESL, sugiere una tensión fundamental al respecto, en tanto en cuanto estos gastos podrían ser considerados como una liberalidad cuando las actividades propias se prestaran gratuitamente o con precios sensiblemente inferiores a los de mercado, si es que existe tal oferta en el mismo, lo cual es altamente probable debido a la mercantilización experimentada en casi todos los sectores<sup>830</sup>.

Realmente, pese a las reservas manifestadas en el párrafo anterior, creemos que la dogmática creada en torno a la deducibilidad de los gastos no se erige como rémora

---

<sup>828</sup> En este sentido, el artículo 20 de la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, exige tanto que las actividades de la fundación vayan dirigidas a colectividades genéricas de personas como que se pondere la capacidad de pago de los sujetos en la fijación de precios.

<sup>829</sup> La correlación entre los ingresos y los gastos es uno de los requisitos que tradicionalmente se han venido exigiendo para que estos últimos puedan ser deducibles. En un primer momento, las posturas se inclinaron hacia la necesidad más radical del gasto frente a su mera conveniencia en relación con el ingreso. *Vide* las clásicas STS 10362/1987, de 17 de febrero de 1987 (ECLI: ES:TS:1987:10362); y STS 13245/1988, de 20 de septiembre de 1988 (ECLI: ES:TS:1988:13245). Ello fue objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina porque suponía una injerencia ilegítima en las decisiones empresariales y un impropio ensanchamiento del concepto de liberalidad. Véase SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., págs. 780-781; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La base imponible en el I.S.: Gastos deducibles...” ob. cit., pág. 99; y GARCÍA NOVOA, C.: “Gastos deducibles y gastos no deducibles...” ob. cit., págs. 375-383. Con posterioridad, aunque no lo suficiente, dicha interpretación se ha ido atemperando, de manera que, en la actualidad, se defiende que los gastos relacionados con un ingreso de manera mediata o indirecta no tienen por qué, necesariamente, constituir liberalidades. Véase, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica...* ob. cit., pág. 390-394.

<sup>830</sup> Los Tribunales de justicia y los órganos administrativos han venido sosteniendo que, en el concepto de gastos necesarios, subyace una fundamentación finalista, ligada al coste en la obtención de ingresos. Por consiguiente, atendiendo al objeto social de la entidad, los gastos deducibles, *a priori*, han de guardar una estrecha relación con la obtención de los ingresos. Si no guardan relación alguna, se entiende que constituyen liberalidades. En este sentido, puede verse, por ejemplo, SAN 1553/2006, de 4 de mayo de 2006 (ECLI: ES:AN:2006:1553).

para articular un modelo impositivo en esta línea. Debe partirse de la base que las ESL deben aplicar la renta obtenida a sus fines, dado que su propia existencia viene motivada por la realización sin ánimo de lucro de un objeto o una finalidad específica, el cual se encuentra estatutariamente delimitado, aunque sea de forma amplia. En consecuencia, si tenemos en cuenta que dicho gasto, o más bien consumo, puede considerarse como jurídicamente obligatorio, lo cierto es que podría sostenerse que, trayendo a colación terminologías de corte civilista, falta el *animus donandi* en la aplicación de los resultados o de la renta excedente y, por lo tanto, dichos gastos no deberían ser considerados liberalidades. Obviamente, podríamos continuar reprochando que el gasto no se haya directamente relacionado con el ingreso, pero es que, dándose ello de una forma natural en el seno de una organización empresarial<sup>831</sup>, en las ESL el ajuste debería normativizarse atendiendo a su realidad y características particulares, es decir, sabiendo que su *leitmotiv* no es la obtención de renta, sino que ello es accidental o consecuencia instrumental de la necesidad de financiarse. En definitiva, el gasto no estaría necesariamente relacionado de forma directa con un ingreso, pero tampoco podría reputarse como una liberalidad en la medida que es jurídicamente exigible<sup>832</sup>.

Por otra parte, aunque PEDREIRA MENÉNDEZ no propone abiertamente la aplicación de tal sistema a las entidades que tributan actualmente de acuerdo con el REPE, de su crítica a este régimen, que puede suponer la determinación de una base ficticia al no permitirse tampoco la deducción de los gastos destinados a actividades de interés general, cabe inferir que también sugiere algún tipo de modificación en tal sentido<sup>833</sup>. Ahora bien, en este caso, los riesgos citados anteriormente se amplificarían aún más, puesto que las entidades que tributan conforme a este régimen fiscal pueden

---

<sup>831</sup> Como afirmó en su momento GOTA LOSADA, no es posible que las empresas capitalistas realicen gastos que no estén relacionados con la obtención de beneficios porque, en ese caso, nos encontraríamos ante una liberalidad, incurriendo los responsables de la mercantil en responsabilidad por pródigos. GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades...* ob. cit., pág. 79. De un modo parecido se pronunció SANZ GADEA, afirmando que, en la inmensa mayoría de entrega de bienes o prestaciones de servicios, latirá una razón mercantil. No obstante, pese a lo indiscutible del aserto, critica debidamente que la rigidez en el entendimiento del concepto de gasto necesario produce un correlativo ensanchamiento del sentido de la liberalidad y lo achaca al entendimiento de uno y otro como opuestos. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...* ob. cit., pág. 778.

<sup>832</sup> Una opinión similar manifiesta HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., pág. 196.

<sup>833</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., pág. 13; y en: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar... ob. cit., pág. 164-165.

perseguir fines de interés general, pero también de interés particular. Por ello, nos parece que, salvo discriminación en función de la efectiva realización de actividades de interés general o no, debería aplicarse en estos casos alguna norma de ajuste como la aplicable, según lo dicho, a la valoración de las operaciones entre socios y entidad en el caso de las cooperativas de consumidores y usuarios, lo que, a nuestro juicio, abocaría a un resultado similar al que produce el REPE en la actualidad.

Por último, si bien es cierto que carece de sentido que los gastos en actividades de interés general sean deducibles para cualquier entidad con ánimo de lucro según el artículo 26 LRESFL y que, tanto a efectos del REPE, como del RESFL, no puedan deducirse como gasto las aplicaciones de renta no exenta a financiar actividades de interés general exentas, caben, a nuestro juicio las siguientes consideraciones.

Aunque resulte dudoso, por cuanto el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo en el que se inscribe el incentivo previsto en el artículo 26 LRFESFL parece concebido para gastos en actividades de interés general realizados por empresas con fines lucrativos (si bien la LM era más explícita al respecto) y con un objeto distinto al propio de su actividad lucrativa, no debería descartarse absolutamente la posibilidad de que las ESL, al menos las que tributan de acuerdo con el REPE, puedan ser beneficiarias de dicho incentivo. Más dudoso parece en el caso del RESFL, y no sólo porque es consustancial a las entidades a las que se aplica la realización de fines de interés general, razón por la que ya gozan de un amplio régimen de exención, sino porque supondría una antinomia difícilmente salvable en favor de dicha interpretación, al formar parte las normas antitéticas del mismo texto legal.

Menores dificultades podría plantear la aplicación del mencionado incentivo, como decimos, en el caso de las entidades sujetas al REPE, al menos si se entiende, como hemos planteado aquí, que este régimen fiscal se construye exclusivamente sobre la base de su carácter no lucrativo, pero no del destino de sus ingresos y rentas a actividades de interés general, lo que resulta determinante del gravamen de todas las rentas de actividades económicas, con independencia de su relación con la actividad propia del objeto o finalidad específica de la entidad.

Ahora bien, a nuestro juicio, el meritado incentivo al mecenazgo sólo debería poderse aplicar por parte de las entidades sujetas al REPE si cabe interpretar que el artículo 26 LRESFL no es aplicable en relación con cualquier actividad realizada cuyo objeto pueda considerarse, de acuerdo con el artículo 3.1º LRESFL, de interés general, sino, a nuestro juicio, sólo en relación con aquellas que, además, no impliquen ordenación por cuenta propia de medios de producción y, en definitiva, que resulten gratuitas para sus destinatarios.

## **2. Propuestas de menor alcance.**

Encontramos otras propuestas más conservadoras que también contribuirían a dar solución a algunos de los problemas expuestos en este trabajo.

En primer lugar, podría resultar interesante establecer ciertas reducciones en la base imponible para las ESL que tributan en el REPE. Todo ello con la finalidad de incorporar incentivos fiscales asociados a la realización de genuinas actividades de interés general, incluso cuando estas entidades persigan de manera regular fines de interés particular<sup>834</sup>. El incentivo, en definitiva, se aplicaría en función de la actividad concreta desarrollada y su conexión con los fines de interés general, acomodando así, de una forma más justa, el gravamen que recae sobre las ESL en el IS.

En segundo lugar, como hemos defendido, sería una medida muy adecuada y lógica modificar la definición relativa a la realización de actividades económicas para dejar claro que, en el caso de las ESL, si se realizan actividades en cumplimiento de un fin de interés general y, además, el importe cobrado no excede del coste del servicio, entonces, dichas actividades no pueden considerarse económicas, lo cual se encuentra en plena sintonía con la normativa sustantiva de fundaciones y contable<sup>835</sup>.

---

<sup>834</sup> Entre los autores que han valorado el establecimiento de ciertas reducciones por distintos motivos, *vid.*, HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., pág. 195; quien afirmó que permitiría simplificar la liquidación del impuesto; así como REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones...* ob. cit., págs. 166-167. Este último autor propuso poder reducir la base imponible en aquellas cantidades que se aplicasen a compensar las pérdidas sufridas por una fundación en el desarrollo de sus actividades exentas.

<sup>835</sup> En relación con esta cuestión, nos remitimos al análisis efectuado en el capítulo cuarto. No obstante, cabe apuntar que la doctrina se ha venido pronunciando a favor de una alternativa en esta dirección. *Vid.* MARTÍN DÉGANO, I.: “Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro...” ob. cita, pág. 20; y HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., págs. 114-121.

En tercer y último lugar, en relación con la imposibilidad de compensar las rentas procedentes de actividades exentas deficitarias con aquellas que resultan de actividades gravadas rentables, podría valorarse, especialmente en el RESFL, la posibilidad de poder renunciar solamente a una concreta exención de manera limitada, es decir, pudiendo rechazar su aplicación sin necesidad de perder el resto de beneficios fiscales previstos<sup>836</sup>. De esta manera, una vez ejercida la opción necesaria para tributar conforme al RESFL, se aplicaría por defecto la controvertida exención, pero, en los casos en los que resultara desfavorable, podría renunciarse a su aplicación, integrándose dicha renta en la base imponible y permitiendo, por consiguiente, compensar las hipotéticas pérdidas con otras rentas positivas sometidas a gravamen<sup>837</sup>. Con todo, nos parece que la renuncia no debería ser libre, sino que únicamente debería poder operar cuando se constatará de manera fehaciente ante la Administración tributaria la situación de pérdidas crónicas imputables a la circunstancia que estamos tratando de solventar, siendo ello posible mediante la inclusión de una norma de referencia en la que se

---

<sup>836</sup> La opción de renunciar a la exención nos parece más oportuna que convertirla en un carácter rogado, en cuanto que, si bien en ambos casos la finalidad principal sería la misma, esto es, la eliminación del indeseado efecto que produce la exención, la menor carga formal que implicaría la implantación del carácter renunciabile de la exención relativa a las explotaciones económicas resulta decisiva para decantarnos por esta posibilidad. En suma, se evitaría la molestia de solicitar debidamente en todos y cada uno de los casos la aplicación de la exención en cuestión, amén de posibles arbitrariedades en su concesión o denegación. No obstante, a pesar de nuestras preferencias, debe tomarse en consideración que la exención rogada no es arbitraria ni graciosa, puesto que la decisión que la concede o deniega es fiscalizable y tiene un carácter meramente declarativo y no constitutivo. *Vide* MARTÍN QUERALT, J. B.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., pág. 278; así como MONTESINOS OLTRA, S.: “El derecho a la exención y sus vicisitudes... ob. cit., pág. 8.

<sup>837</sup> En un sentido parecido se pronuncia JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: “La fiscalidad de las fundaciones... ob. cit., págs. 254-255 y 257. En particular, el autor se manifiesta en los siguientes términos: “*cabría articular el régimen fiscal especial de una forma más flexible y no tan monolítica, de tal forma que se pueda renunciar a la exención en el Impuesto sobre Sociedades por las explotaciones económicas enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 que arrojen resultados negativos sin que ello comporte la renuncia al conjunto del régimen fiscal especial, pues ésta impediría aplicar las exenciones de los tributos locales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los incentivos fiscales al mecenazgo.* *Vide*, también, planteando alternativas similares, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo...* ob. cit., pág. 182; así como en una recesión, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “Entidades Deportivas sin Fines Lucrativos, Impuesto sobre Sociedades y Mecenazgo”, de Amable Corcuera Torres, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 23 parte Bibliografía y Documentación. 2008, págs. 5-6 (recurso electrónico). Por otra parte, aunque en el marco del IVA y la posibilidad de renunciar a la aplicación de una exención, resultan sugerentes las reflexiones de VIDAL WAGNER, quien señaló que la posibilidad de renunciar libremente a la aplicación de una exención que operaba en el IVA en función de los intereses económicos es ideal para preservar la neutralidad del Impuesto y la competitividad económica de los clubes deportivos. VIDAL WAGNER, G.: “Clubes deportivos y renuncia a la exención del IVA”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15 parte Doctrina, págs. 1-2 (recurso electrónico).

demarcara la relación de los determinados periodos impositivos que deberían tomarse en consideración.

De cualquier manera, esta posibilidad debe examinarse con suma cautela, puesto que pierde la mayor parte de su idoneidad si se entiende que las pérdidas que surgen del cumplimiento del objeto o finalidad específica de explotaciones económicas exentas no pueden compensarse con otras rentas positivas gravadas, ni siquiera, aunque se permita renunciar a la exención en los términos manifestados anteriormente, porque, al fin y a la postre, estas pérdidas no son más que una aplicación de resultados. En tales supuestos, en suma, para que la alternativa propuesta tuviera el efecto deseado, debería reformarse también el artículo 8.2 c) LRFESFL, en relación con la prohibición de deducir aquellas cantidades que constituyen aplicación de resultados.

En conclusión, expuestas las anteriores alternativas, en realidad, el mayor problema que, a nuestro juicio, plantea la fiscalidad del sector no lucrativo es, como hemos señalado, que resulta harto complicado aprehender la variopinta realidad del sector para dotarlo de un régimen fiscal adecuado a la realidad de cada una de las entidades que forman parte del mismo. Siendo así, las propuestas de reforma analizadas podrían entrañar considerables dificultades desde el punto de vista del control administrativo de las ESL a fin de que sólo disfrutaran de un trato de favor aquellas que, más allá de la realización de actividades con un objeto calificable de interés general, lo promuevan efectivamente en el sentido que parece exigir la LODA para obtener y mantener la calificación de asociación de “*utilidad pública*”, que es, en definitiva, lo que justificaría una más clara equiparación a efectos fiscales entre las entidades del sector público y el sector privado no lucrativo.

Por lo demás, y aunque esta es una hipótesis que requeriría reflexiones más profundas, parece que el tratamiento de las ESL mediante estos dos regímenes no puede reputarse muy disímil en sus efectos respecto al que reciben, como decíamos, las sociedades cooperativas, las cuales pueden equipararse en sus fines y funcionamiento a las ESL, al menos en relación con las de carácter asociativo que pueden funcionar con

un carácter mutua similar<sup>838</sup>. Este paralelismo resulta más interesante, si cabe, en el caso de las cooperativas sin ánimo de lucro, como las de iniciativa social que configura el artículo 106.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas<sup>839</sup>, a las que se aplica el régimen fiscal especial de la LRFCoop, según la disposición adicional novena de aquella ley.

MONTERO SIMÓ ha estudiado el régimen fiscal de dichas cooperativas sin ánimo de lucro, que también se encuentran reguladas con algunas diferencias en las leyes autonómicas de cooperativas, y, tras analizar el grado de correlación entre los requisitos que afectan a este tipo de cooperativas y los que exige el artículo 3 LRFESFL para conceder el régimen fiscal que regula, concluye que “*debería profundizarse en la posible aproximación de la regulación de la cooperativa sin ánimo de lucro a las entidades sin fines lucrativos previstas en la ley 49/2002*”, proponiendo a tal fin la introducción en el IS de una exención sobre los rendimientos cooperativos y, al mismo tiempo, una recalificación de rentas como cooperativas (poniendo como ejemplo las derivadas de la transmisión de elementos afectos al desarrollo del objeto social), así como el reconocimiento a la cooperativa y a los donantes de incentivos fiscales que favorecieran su financiación en relación con donativos, donaciones u otras aportaciones, en suma, incentivos fiscales al mecenazgo similares a los previstos en la LRFESFL<sup>840</sup>.

Si la autora está en lo cierto, parece, *a sensu contrario*, que el régimen que regula la LRFESFL no es, comparativamente, desventajoso. Se trataría, así pues, de un régimen que, respecto de las rentas de explotaciones económicas que somete a gravamen, se asemeja mucho al resultado de la aplicación del régimen fiscal aplicable a las cooperativas especialmente protegidas, como pueden serlo, según lo dicho, las que no tienen ánimo de lucro. Así, como señala MONTERO SIMÓ, “*en el supuesto de que*

---

<sup>838</sup> En su momento, los paralelismos entre cooperativas y las ESL que persiguen fines de interés general ya fueron mínimamente advertidos por HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones...* ob. cit., págs. 140-142.

<sup>839</sup> Según el apartado 1 de dicho artículo, “*serán calificadas como de iniciativa social aquellas cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado*”.

<sup>840</sup> MONTERO SIMÓ, M.: “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro... ob. cit., pág. 189.



*una cooperativa sin ánimo de lucro sea especialmente protegida tributará por sus rendimientos cooperativos al 10% y por los extracooperativos al 15%”, a lo que añade que “teniendo en cuenta que se destina obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción, el 5% de los resultados cooperativos y el 20% de dichos resultados se destina al Fondo de Reserva Obligatorio, el tipo efectivo de gravamen de dichos resultados es el 7,5%” y , adicionalmente, “que se destina el 50% de los resultados extracooperativos al Fondo de Reserva Obligatorio, el tipo efectivo de gravamen es 11,25%”<sup>841</sup>.*

Creemos, en cambio que, de los dos regímenes aquí analizados, el peor parado en comparación con el régimen fiscal de las cooperativas es el REPE, en el que ni siquiera resulta aplicable un tipo reducido como el que sí se aplica a las cooperativas meramente protegidas respecto de sus resultados cooperativos (art. 33.2. a) LRFCoop) y, menos aún, una bonificación en la cuota íntegra como la aplicable a las que tienen la condición de especialmente protegidas (art. 34.2 LRFCoop). Entendemos, por ello, que dentro del REPE sí podrían introducirse algunas modificaciones que no desvirtuarían su condición de régimen preponderantemente de ajuste y no entrañarían riesgos de consideración desde ningún punto de vista, ni el del gravamen equitativo, ni el de la neutralidad.

De este modo, podría constituir un primer paso la introducción en el REPE de alguna medida más generosa que la vigente exención del deber de declarar, la cual, si se articulara reduciendo la exigencia de los requisitos de aplicación, podría funcionar como un mínimo exento. En este sentido, podría plantearse la posibilidad de establecer ciertas reducciones, tal y como hemos propuesto *ut supra*; o, incluso, alguna bonificación, lo que permitiría, sin dar pábulo a una utilización abusiva de las ESL que podría poner en entredicho los principios de justicia tributaria y la neutralidad del gravamen en relación con las actividades económicas, aligerar el gravamen de una gran mayoría de las entidades, sobre todo de carácter asociativo, que realizan una indudable labor de cohesión social en su entorno inmediato y, por tanto, de interés general.

---

<sup>841</sup> *Ibidem*, pág. 178.

Estos supuestos resultarían especialmente atractivos para las EDSL de base asociativa que no contasen con la declaración de utilidad pública a causa de los problemas que hemos tratado en este trabajo de investigación, habida cuenta de que podrían beneficiarse fiscalmente por la realización de fines de interés general, lo cual es justo a todas luces por su indudable contribución al bienestar social.

## CONCLUSIONES.

A lo largo del presente trabajo se han ido enunciando las principales conclusiones que hemos ido alcanzando. En particular, en el último capítulo de esta tesis se han recapitulado los principales problemas y disfuncionalidades que presentan los regímenes fiscales de exención parcial aplicables a la mayoría de EDSL, así como un conjunto de propuestas tendentes a solucionarlos o mitigarlos. Por ello, en este último apartado nos limitaremos a exponer de forma resumida y sintética las reflexiones más destacadas.

Con este propósito, estructuramos este apartado en tres grupos, en función de la conexión de las conclusiones logradas con el deporte y su consideración como fin de interés general, con las EDSL y su tributación en el IS o con los regímenes fiscales que resultan de aplicación a estas entidades.

### EN RELACIÓN CON EL DEPORTE Y SU CONSIDERACIÓN COMO FIN DE INTERÉS GENERAL:

**1ª.** El deporte es una actividad que indudablemente beneficia al ser humano. Desde la mejora de la salud física y mental, pasando por su contribución al desarrollo educacional del individuo, hasta su aportación a la cohesión e integración social y al desarrollo económico, el deporte es capaz de infundir en la ciudadanía unas dinámicas admirables, lo que lo postula como un elemento detonante y amplificador de prácticas que, en definitiva, redundan en el bien común.

**2ª.** El deporte es una realidad polifacética que rechaza una visión monolítica o unitaria. Tales matices se aprecian en la existencia de diversas modalidades deportivas, clasificadas en función de diversos criterios metodológicos. La predominancia de unos valores u otros, la posición con la que el ciudadano se relaciona con la actividad deportiva, el grado de profesionalidad, amén de la existencia de reglas específicas que rigen la actividad deportiva, son parámetros que permiten su sistematización.

**3ª.** Pueden establecerse distintos grados de conexión del deporte con el interés general según las distintas modalidades deportivas que cabe identificar, es decir, según los valores positivos para el bienestar de la ciudadanía que se atisban en cada una de ellas. En particular, dichos méritos se asocian con mayor vigor al deporte para todos, que es el que mejor encarna la función social del deporte.

**4ª.** El deporte no puede tildarse automáticamente como un derecho subjetivo del ciudadano, sin perjuicio de que los distintos desarrollos legislativos puedan atribuirle dicha condición. Como principio rector de la política económica y social, impone a todos poderes públicos una obligación de fomento que no pueden ignorar, materializándose de manera más o menos concreta en función del reparto competencial en materia deportiva. Su satisfacción es parte de la culminación del Estado del bienestar, lo que justifica la actividad pública promocional en relación con el mismo. Esta actividad debe entenderse en un sentido amplio que va más allá de los tradicionales instrumentos de fomento, jugando los medios de promoción económico-financieros directos e indirectos un papel destacado.

**5ª.** Entre los medios económico-financieros directos e indirectos utilizados por los poderes públicos para el estímulo del deporte debe existir un equilibrio, en la medida en que su efectividad y sostenibilidad se condiciona, precisamente, a un empleo adecuado de los mismos. En consecuencia, tanto una fiscalidad moderadamente favorable como su complemento a través de las subvenciones en los casos que proceda son claves para llegar a un impulso adecuado del fenómeno deportivo, garantizando un control sobre la verdadera actividad o entidades objeto de dicha promoción.

**6ª.** El fomento del deporte por la vía de los incentivos fiscales en el IS encuentra asidero en las finalidades extrafiscales del sistema tributario, de modo que aquél que debe ser promocionado por los poderes públicos es el deporte que se considera de interés general, esto es, aquél que antepone su función social a su potencialidad económica, traduciéndose así su desarrollo en una mejora de la salud, de la educación, de la igualdad, o de la integración y la cohesión social. Concretamente, las modalidades deportivas que son merecedoras de ser destinatarias de los instrumentos públicos de fomento con base en el artículo 43.3 CE se identifican con la educación física y con el llamado deporte popular, esto es, el deporte para todos, que, a su vez, puede

identificarse también como deporte-salud y como un deporte activo que practican los ciudadanos. No obstante, con base en el artículo 6.1 LD, los poderes públicos también deben fomentar el deporte de alto nivel por el estímulo que supone para la promoción del deporte de base, así como por su función representativa de España en el ámbito deportivo internacional. Para nosotros, el fomento en estos casos debería darse en términos de subsidiariedad y excepcionalidad, puesto que, aunque estamos de acuerdo en que el deporte de élite puede contribuir a cumplir una función representativa de España en competiciones deportivas internacionales, no compartimos totalmente el fomento del deporte profesional con base en el efecto espejo que produce en el amateur.

**7ª.** La tarea de verificar la existencia de un interés general en el deporte no es sencilla y se encuentran diversos obstáculos para su precisión. En primer lugar, la abstracción del concepto, lo que no significa que sea vacío, pues comparte similitudes con los conceptos de utilidad e interés público. En segundo lugar, el vaciamiento de contenido que ha sufrido la LD tras más de treinta años desde que entró en vigor. En tercer lugar, las desconcertantes referencias al interés general en la legislación deportiva por confundirlo con aquello que suscita atención colectiva notable, como ocurre con los espectáculos deportivos. Por último, destaca el cada vez más complejo y heterogéneo conjunto de realidades que encierra el genérico sustantivo “*deporte*”, pues la precisión del interés general en un contexto plural y altamente mutable demanda una atención constante y esmerada.

**8ª.** El interés general en el deporte no tiene por qué coincidir con los intereses particulares o colectivos de ciertos grupos de interés, sino que debe aproximarse al concepto de bien común, lo cual es deducible de la CE y actúa como contrapeso entre los diversos intereses particulares, evitando interpretaciones interesadas. Es preciso revalidar de forma continua aquello que constituye el interés general en el deporte, debiendo realizarse en sede parlamentaria como expresión de la voluntad popular, pero tomando en consideración a los distintos grupos de interés involucrados, especialmente en lo atinente a su interpretación. Para participar debidamente en dicho proceso, es indispensable que los actores intervinientes observen los principios del buen gobierno deportivo desde su propio fuero interno porque, mediante la adopción de una ética cordial, se garantiza una participación correcta y honesta en este proceso. En definitiva, esta mayor y exquisita intervención de los grupos de interés en la interpretación y

precisión del interés general en el deporte nos permitiría evolucionar hacia una democracia participativa, siendo ello constitucionalmente admisible al amparo de la CE.

9ª. El modelo deportivo español se caracteriza por la existencia de una corresponsabilidad entre lo público y lo privado, contemplando así su especificidad. Por una parte, el peso de la organización deportiva recae sobre la sociedad civil, de modo que las EDSL privadas adoptan un rol protagonista en su desarrollo, especialmente en el caso de las federaciones deportivas en relación con el deporte federado. Pero, por otra parte, debe tenerse en cuenta que existe una cierta intervención pública en la actividad deportiva que se produce legítimamente de manera subsidiaria. Es más, independientemente de lo anterior, no puede ignorarse que no toda la actividad deportiva que practican los ciudadanos se realiza bajo estructuras organizativas de tipo federativo. Por lo tanto, las federaciones deportivas, el COE o el CPE no son las únicas entidades deportivas merecedoras de incentivos fiscales con base en la promoción del deporte que se considera de interés general.

#### EN RELACIÓN CON LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS Y SU TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

1ª. Bajo la genérica denominación “*entidades deportivas sin fines lucrativos*” que hemos empleado a los efectos de nuestro estudio se clasifican multitud de entidades que tienen características heterogéneas, incluso hasta naturalezas jurídicas diversas. Por un lado, encontramos las entidades deportivas sin fines lucrativos públicas en los tres niveles de las AAPP (Estado, CCAA y EELL), jugando un importante papel tanto la Administración territorial como la institucional. Por el otro lado, se encuentran las entidades deportivas sin fines lucrativos privadas, categoría en la que se agrupan esencialmente entidades de base asociativa (clubes deportivos básicos y elementales, ligas profesionales, entes de promoción deportiva, agrupaciones de clubes de ámbito estatal, federaciones deportivas, COE, CPE), aunque también las fundaciones de índole deportiva.

2ª. Todas las EDSL, tanto públicas como privadas, están sujetas al IS y tributan, según los casos, de conformidad con tres regímenes fiscales articulados sobre la base del instituto jurídico de la exención, pero cuyo alcance es diverso. Se trata del régimen

de exención total previsto para las entidades públicas y de los regímenes de exención parcial que resultan de aplicación a las ESL (REPE y RESFL).

**3ª.** Los parámetros que subyacen a la estratificación del tratamiento fiscal aplicable a las EDSL en tres regímenes fiscales permiten la gradación del gravamen en el IS de una forma que, en principio, cabe reputar como lógica, y son los siguientes: la condición de la entidad (pública o privada), la ausencia de ánimo de lucro y, finalmente, la relación de su actividad con la persecución de fines de interés general.

**4ª.** Las EDSL públicas que persiguen necesariamente fines de interés general, tributarán de forma mayoritaria de conformidad con el régimen de exención total que se prevé en el artículo 9.1 LIS. Las EDSL privadas que persigan también fines de interés general en el sentido marcado por la LRFESFL podrán optar por tributar con arreglo al RESFL (art. 9.2 LIS). Por su parte, las EDSL privadas que no persigan fines de interés general o que, aun persiguiéndolos, no puedan optar o no opten por el RESFL, tributarán con arreglo al REPE (art. 9.3 a) LIS).

**5ª.** Sin perjuicio de las especialidades que puedan contener para las EDSL, se confirma que los regímenes fiscales que resultan de aplicación a estas entidades son los mismos que los aplicables a la generalidad de las ESL y de las entidades públicas que persiguen fines de interés general y carecen de ánimo de lucro. En este sentido, no existen razones que permitan concluir que las EDSL son merecedoras de regímenes fiscales propios en el IS, si bien sus singularidades deben y son tenidas en cuenta a estos efectos.

**6ª.** Las EDSL públicas a las que resulta de aplicación el régimen de exención total previsto en el artículo 9.1 LIS son: el CSD, la Agencia Estatal de Protección de la Salud en el Deporte, los órganos administrativos de las CCAA (Direcciones y Secretarías generales) y de las EELL (órganos administrativos dependientes de las Concejalías de los Ayuntamientos y Diputaciones provinciales), sus correspondientes entidades de análoga naturaleza a los organismos autónomos del Estado (Institutos y Consejos autonómicos de deportes, amén de Institutos o Patronatos municipales o provinciales de deportes), así como las universidades públicas.

**7ª.** La flexibilidad que aporta la figura jurídica de los consorcios administrativos puede contribuir a mejorar el desarrollo de las competencias públicas en materia deportiva porque permite tomar en consideración la transversalidad que las caracteriza, amén de las especificidades del fenómeno deportivo, evitando, por ello, posibles duplicidades innecesarias e ineficientes. Además, al poder estar conformado por distintas AAPP, los consorcios administrativos se perfilan como una técnica de cooperación interadministrativa y, lo que es quizás más importante, como una técnica de colaboración público privada que permitiría conectar el asociacionismo deportivo con el sector público, ya que los consorcios administrativos también pueden estar integrados por entidades privadas con o sin ánimo de lucro. Sin embargo, pese a tratarse de entidades públicas, no les resulta de aplicación el régimen de exención total en el IS, ya que no puede subsumirse esta singular figura jurídica en ninguno de los supuestos regulados en el artículo 9.1 LIS. Esta situación, si bien puede ser discutible, aboca a los consorcios administrativos que desarrollen competencias en materia deportiva a tributar de conformidad con el REPE, debido a que ni siquiera pueden acogerse al RESFL porque no se encuentran detallados entre el conjunto de entidades que se pormenorizan en el artículo 2 LRFESFL. No parece admisible que los consorcios administrativos, siendo entidades públicas sin ánimo de lucro con personalidad jurídica propia y que persiguen fines de interés general, no tengan ninguna posibilidad de tributar, como mínimo, con arreglo al RESFL, de modo que creemos que esta circunstancia debería revisarse por el legislador, al menos cuando estén íntegramente formados por entidades públicas. Dicho esto, no debe perderse de vista que les puede resultar de aplicación a los consorcios administrativos de ámbito local una bonificación del 99 por 100 por la prestación de servicios locales, lo cual viene a erradicar *de facto* cualquier injusticia en este concreto ámbito.

**8ª.** Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, el COE y el CPE son EDSL privadas que se mencionan específicamente en el artículo 2 e) LRFESFL, de modo que, si cumplen los requisitos establecidos en el artículo 3 LRFESFL, pueden optar por tributar con arreglo al RESFL. No obstante, se aprecian ausencias en el artículo 2 e) LRFESFL que deberían subsanarse. En este sentido, si bien puede comprenderse que las federaciones territoriales que no se incardinan en una federación estatal por voluntad propia no se encuentren expresamente reconocidas en este apartado



de la ley por razones ligadas a la unidad de actuación y de organización deportiva, no compartimos que dichas federaciones territoriales no puedan acogerse al RESFL cuando la ausencia de integración en una federación deportiva estatal se deba, simple y llanamente, a la inexistencia de esta última, pues se trata, en definitiva, de una situación totalmente involuntaria. Igualmente, deberían incorporarse en el apartado e) del artículo 2 LRFESFL las federaciones deportivas internacionales que tengan su sede en España, puesto que, aunque pueden tributar de conformidad con el RESFL *ex* artículo 2 b) LRFESFL porque, si están inscritas en el Registro de Asociaciones Deportivas del CSD, son declaradas de utilidad pública, no les resultan de aplicación las excepciones y especialidades previstas en relación con el cumplimiento de los requisitos de acceso previstos en el artículo 3 LRFESFL al no quedar incluidas entre las entidades que detalla el artículo 2 e) LRFESFL.

**9ª.** Existen otras EDSL que pueden optar por el RESFL, aunque su acceso deriva exclusivamente de su naturaleza jurídica y no de su condición concreta de entidad deportiva. Al respecto, las fundaciones deportivas también pueden acceder al RESFL *ex* artículo 2 a) LRFESFL, siempre y cuando cumplan con los requisitos que exige el artículo 3 de la anterior ley. Los clubes deportivos, por su parte, pueden acceder teóricamente al RESFL (artículo 2 b) LRFESFL), aunque, en la práctica, será muy complicado debido a las limitaciones que encuentran para la obtención de la declaración de utilidad pública de ámbito estatal. Por ello, es necesaria una reforma normativa que podría ser viable en tres direcciones. En primer lugar, podría facilitarse la obtención de la declaración de utilidad pública estatal a los clubes deportivos. En segundo lugar, aquellos autonómicos, podría proporcionarse validez a las declaraciones de utilidad pública autonómicas a los efectos del IS cuando las exigencias que se efectúan en uno y otro ámbito sean equivalentes. Y, en tercer lugar, podría suprimirse esta exigencia en el RESFL para atender única y exclusivamente a los requisitos que se prevén en el artículo 3 LRFESFL. Por último, las confederaciones deportivas también pueden tributar de conformidad con el RESFL por mor del artículo 2 f) LRFESFL.

**10ª.** Los requisitos que se exigen para que las EDSL puedan acceder al RESFL tienden a garantizar la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general (art. 3 LRFESFL). Con todo, el legislador es sensible a las singularidades de algunas EDSL, puesto que se prevén ciertas excepciones o particularidades en relación

con el cumplimiento de estos requisitos. Sin perjuicio de las críticas que puedan hacerse, puede afirmarse que la flexibilización en el cumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 3 LRFESFL supone una adecuación lógica de los mismos a la idiosincrasia de las entidades deportivas, principalmente las incluidas en el artículo 2 e) LRFESFL.

**11ª.** En el RESFL se admite la persecución de fines de interés general deportivos de un modo indirecto, es decir, sin que sea la propia entidad deportiva la que directamente realice las actividades deportivas. Normalmente, serán las propias EDSL las que lo hagan, pero, admitiendo esta posibilidad, puede existir, por ejemplo, una fundación deportiva que únicamente se dedique a financiar proyectos relacionados con el deporte que se considera de interés general y ello no tendría por qué afectar a su tributación favorable en el IS.

**12ª.** El RESFL contempla un régimen de exención de rentas casi pleno, pues solamente resultan gravadas las rentas procedentes de ciertas explotaciones económicas, esto es, aquellas no se desarrollan en cumplimiento del objeto o finalidad específica o que no se detallan en el artículo 7 LRFESFL. De esta manera, estarán exentas las rentas que obtengan las EDSL y que deriven de los donativos y donaciones para colaborar con los fines de la entidad, subvenciones, contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración; así como las procedentes de las cuotas, patrimonio; adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos, atribuidas o imputadas y ciertas explotaciones económicas.

**13ª.** Existen ciertos aspectos relacionados con la exención de rentas que no derivan de explotaciones económicas en el RESFL que resultan criticables en relación con las EDSL, aunque dichas críticas son perfectamente trasladables al resto de ESL. Solamente destacamos aquellas más relevantes a nuestro juicio. Se constata que, con base en argumentos discutibles, las interpretaciones restrictivas de la DGT lastran el potencial de utilización de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Por otra parte, la exención de las rentas resultantes de la celebración de contratos de patrocinio publicitario solamente parece justificarse por la pretensión de evitar que la fiscalidad trabe la formalización de estos contratos, puesto que la actividad publicitaria puede considerarse una explotación económica ajena a los fines de las

EDSL. Desde luego, se trata de una excepción en la típica configuración de la exención de las rentas resultantes de la realización de explotaciones económicas que, aunque resulta de aplicación a todas las ESL que tributan de acuerdo con el RESFL, creemos que tiene una particular relevancia en las EDSL por suponer para las misma una destacada fuente de financiación.

**14ª.** Las rentas procedentes de explotaciones económicas deportivas estarán exentas cuando predominen los elementos deportivos, alcanzando solamente esta exención a las prestaciones de servicios deportivos realizadas en favor de personas físicas no profesionales, independientemente de quien sea el pagador de tales servicios. De este modo, con esta exención se confirma que el legislador pretende proteger el deporte aficionado y activo, que es el que puede considerarse de interés general, habida cuenta de que quedan excluidas del ámbito de aplicación de esta exención las rentas resultantes de entregas de bienes, de la celebración de espectáculos deportivos y de prestaciones de servicios deportivos efectuadas en beneficio de deportistas profesionales. Ahora bien, pese a su acierto en la protección del deporte que debe considerarse de interés general, los contornos de esta explotación económica revelan dificultades en su gestión, puesto que, por una parte, puede resultar complicado concretar en determinadas ocasiones cuándo el destinatario de las prestaciones de servicios es un deportista profesional y, por otra, es una tarea compleja distinguir las rentas exentas de las gravadas cuando en una misma cuota o entrada se cobran importes en pago de servicios deportivos o entregas de bienes de distinta naturaleza. Respecto a la primera de estas cuestiones, puede entenderse que un deportista es profesional cuando existe un contrato por cuenta ajena para el ejercicio de tales actividades, pero también cuando actúa por cuenta propia y sus rentas provienen del ejercicio de su actividad deportiva. En relación con la segunda de las cuestiones planteadas, la solución más ajustada para que pueda aplicarse la exención pasa por la diferenciación de las rentas exentas de las gravadas en aquellos casos en los que la EDSL solamente cobra una cuota o la propia entrada a distintos tipos de sujetos en pago de servicios o entregas de bienes varios. Para ello, sería conveniente el establecimiento de algún sistema que permita distinguir las rentas gravadas de las exentas de un modo sencillo y eficaz, tal y como ocurre con el artículo 8.2 LRFESFL para la determinación de los gastos fiscalmente deducibles, sin perjuicio de que se opte por algún criterio de imputación

lógica (en función de costes, precio de mercado, etc.) hasta que se efectúe una modificación legislativa al respecto.

**15<sup>a</sup>.** La exención de las rentas procedentes de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, supone un reconocimiento del legislador a la especificidad del deporte y su organización. Así, la exención establecida en la disposición adicional decimosegunda desgrava rentas procedentes de una explotación económica solamente cuando sean obtenidas por el COE, CPE, federaciones deportivas estatales y territoriales de ámbito autonómico integradas en estas últimas, y siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia. Todo ello es lógico porque estas actividades forman parte del objeto o finalidad específica de estas entidades, corroborando, por ello, la consideración del legislador hacia las funciones que realizan dichas entidades deportivas.

**16<sup>a</sup>.** Se consideran explotaciones económicas complementarias o auxiliares del deporte y, por ende, las rentas que generen estarán exentas hasta el límite cuantitativo que se prevé en el artículo 7. 11º LRFESFL, las entregas de bienes necesarios para la práctica del deporte, así como la reparación de material deportivo o el alquiler de taquillas. Estas explotaciones económicas se caracterizan, en definitiva, por contribuir accesoriamente, pero con cierto vigor, al cumplimiento de los fines propios de las EDSL, de manera que no pueden calificarse como tales las actividades de restauración en las instalaciones deportivas, los masajes recreativos, los alquileres de bienes para finalidades no deportivas, las vallas publicitarias, etc. En cuanto al límite cuantitativo previsto (importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas hasta el veinte por ciento de los ingresos totales de la entidad), creemos que, pese a la seguridad jurídica que comporta, es discutible, al menos desde un punto de vista sustantivo, habida cuenta de su carácter artificial, así como por su posible efecto umbral.

**17<sup>a</sup>.** La condición de explotación económica de escasa relevancia se precisa mediante un criterio cuantitativo-económico a los efectos de la exención. Sin embargo, supeditar la escasa relevancia de una explotación económica a que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros implica no tener en

cuenta el potencial económico de las EDSL. A nuestro modo de ver, la escasa relevancia de una explotación económica debería concluirse en atención a la EDSL en particular, entendiéndose que son tales aquellas que tienen una influencia residual en el resultado económico de la EDSL. En este sentido, de forma similar a como se realiza en las explotaciones económicas accesorias o auxiliares, pensamos que la escasa relevancia de una explotación económica debería precisarse en atención a un porcentaje determinado del resultado contable, en combinación, si se quiere, de un importe máximo superior al vigente en la actualidad de una EDSL. En definitiva, lo que se propone es que no se consideren rentas provenientes de explotaciones económicas de escasa relevancia aquellas que suponen un importante porcentaje de las rentas obtenidas por las EDSL. Por otra parte, debería aclararse si las explotaciones económicas de escasa relevancia deben desarrollarse, además, en cumplimiento del objeto o finalidad específica para que puedan resultar exentas las rentas que derivan de su realización. El artículo 7 LRFESFL parece unívoco en este sentido, pero, independientemente de las interpretaciones de los autores, la exposición de motivos de la LRFESFL parece apuntar en dirección contraria, lo que nos obliga a reclamar una técnica legislativa de mayor calidad en este sentido.

**18ª.** Las EDSL pueden realizar otras explotaciones económicas exentas, tales como las de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos (art. 7. 2º LRFESFL), es decir, explotaciones económicas relacionadas con la medicina deportiva; las de investigación científica y desarrollo tecnológico (art. 7. 3º LRFESFL) desarrolladas en el ámbito del deporte, las consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (art. 7. 8º LRFESFL) sobre el deporte, y las de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia (art. 7. 9º LRFESFL), en relación directa con el deporte.

**19ª.** En el RESFL, las EDSL tributan de conformidad con un tipo de gravamen reducido cifrado en diez puntos porcentuales, lo que encuentra respaldo en las finalidades extrafiscales del sistema tributario y atenúa la necesidad de una mayor amplitud de la exención de rentas en este régimen fiscal.

**20<sup>a</sup>.** Entre los deberes formales de las EDSL que tributan de conformidad al RESFL destaca, por contraste con el REPE, el incondicional deber de declarar, el cual se justifica por los evidentes incentivos fiscales a los que tienen acceso estas entidades en este régimen fiscal y por la voluntad del legislador de facilitar su control administrativo.

**21<sup>a</sup>.** El REPE es el régimen fiscal que se aplica por defecto a las EDSL privadas. En particular, tributan de conformidad con este régimen fiscal las siguientes EDSL: las ligas profesionales, las agrupaciones de clubes de ámbito estatal, los entes de promoción deportiva, determinados clubes deportivos, algunas fundaciones, ciertas federaciones deportivas, aquellos consorcios administrativos cuya finalidad sea el desarrollo del deporte y todas las EDSL privadas que no cumplan los requisitos exigidos por el artículo 3 LRFESFL, o que, aun cumpliéndolos, no hayan optado por tributar conforme al RESFL.

**22<sup>a</sup>.** Las ligas profesionales, los entes de promoción deportiva y las agrupaciones de clubes de ámbito estatal quedan obligadas *de facto* a tributar de conformidad con el REPE porque, para que puedan optar por el RESFL, el artículo 2 f) LRFESFL exige que todas las entidades que las conforman tengan alguna de las formas jurídicas que se detallan en el artículo 2 LRFESFL, lo cual es harto complicado, habida cuenta de la composición habitual de estas entidades. Esta exigencia debería eliminarse, puesto que nos parece suficiente que la entidad que va a tributar de conformidad con el RESFL cumpla con todas las exigencias subjetivas y objetivas que se exigen en este régimen fiscal. Por su parte, una situación similar ocurre con los clubes deportivos, puesto que, como asociaciones que son, deben obtener la declaración de utilidad pública de ámbito estatal (art. 2 b) LRFESFL) para poder tributar con arreglo al RESFL, lo cual es bastante complicado para estas entidades, tal y como hemos visto.

**23<sup>a</sup>.** La exención de rentas es mucho más reducida en el REPE que en el RESFL. De hecho, cualquier renta que obtenga una EDSL y que proceda de la realización de una actividad económica queda gravada sin ningún tipo de excepción en el REPE, lo que resulta lógico y coherente, en principio, con su condición de régimen fiscal preponderantemente de ajuste. Únicamente estarán exentas, cuando no procedan de la realización de una actividad económica, las rentas relacionadas con la actividad

realizada en cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la EDSL; las rentas que resulten de adquisiciones o transmisiones gratuitas realizadas, igualmente, en cumplimiento del objeto o la finalidad específica; y las que tengan su origen en transmisiones onerosas de bienes afectos al objeto o finalidad, siempre que se reinvierta el importe total obtenido en los términos analizados. En suma, están gravadas las rentas procedentes de cualquier explotación económica, las rentas que tengan su origen en el patrimonio de la entidad y ciertos incrementos y disminuciones de patrimonio.

**24ª.** En cuanto a los gastos que no resultan deducibles para las EDSL en el REPE, no nos parece conveniente que, para calcular el porcentaje de deducción de los gastos parcialmente imputables a rentas no exentas, no se incluyan en el numerador todas las rentas sometidas a gravamen y, en cambio, sí se incorporen en el denominador. Esta situación debería corregirse, independiente de que las rentas derivadas de la realización de actividades económicas puedan ser la mayor fuente de renta de las entidades que tributan de acuerdo con este régimen fiscal.

**25ª.** El tipo de gravamen que se aplica en el REPE es el tipo general, pese a que tradicionalmente se preveía uno más reducido. Su supresión se relaciona, seguramente, con la eventual apreciación de una ayuda de estado incompatible con el Derecho de la Unión Europea relacionada con la tributación en el REPE de ciertos clubes de fútbol españoles. De hecho, en el Anteproyecto de la Ley del Deporte se alude a esta cuestión como la circunstancia detonante de un cambio en el modelo deportivo, tendente a una mayor liberalización de las formas jurídicas que pueden emplear los clubes deportivos profesionales. Esta es la vía que debería haber emprendido el Estado español desde un primer momento, puesto que la supresión del tipo de gravamen, en nuestra opinión, no se puede justificar solamente por esta singular cuestión, sino que debe motivarse en atención a la configuración de una imposición justa en el REPE. Todo ello se confirma si se tiene en cuenta tanto el amplio espectro de sujetos a los que resulta de aplicación este régimen fiscal en comparación con las escasas entidades a las que afectaba la cuestión controvertida.

**26ª.** En teoría, las EDSL que tributan en el REPE pueden quedar liberadas de autoliquidar el IS. Sin embargo, en la práctica, es harto complicado que se haga efectiva la dispensa de este deber formal, pues los requisitos que se exigen son altamente

restrictivos. Sin perjuicio de otras críticas, la circunstancia que conduce a la exención del deber de declarar a su práctica irrelevancia se sitúa, principalmente, en la imposibilidad de aplicarla si se obtienen rentas derivadas de la realización de actividades económicas, situación que es muy frecuente, máxime si se tiene en cuenta la amplitud de la definición legal y su interpretación por la Administración tributaria. De este modo, consideramos que debería reformarse la exención del deber de declarar para configurarla de una manera menos restrictiva, lo cual es muy recomendable por su evidente conexión material con el deber de contribuir. En la LFIS Navarra encontramos un modelo apropiado para acometer esta tarea, puesto que se establece un margen razonable para la percepción de rentas resultantes de la realización de actividades económicas.

#### EN RELACIÓN CON LOS RÉGIMENES FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES LUCRATIVOS:

1ª. El régimen de exención total que se prevé para un buen número de entidades públicas que persiguen fines de interés general por definición es correcto. De hecho, en estos casos es preferible establecer una exención total en lugar de supuestos de no sujeción porque, teniendo estos últimos una finalidad esencialmente aclaratoria, la exención condensa en sí misma las razones que la motivan. No obstante, sería recomendable que se revisase el conjunto de entidades públicas que se estima que deben quedar totalmente exoneradas de gravamen en el IS, puesto que pensamos que podría valorarse la incorporación de aquellos consorcios administrativos íntegramente formados por entidades públicas. Este régimen fiscal se caracteriza por su carácter pleno, por su cariz subjetivo y por configurarse a través de presupuestos de hecho simples.

2ª. El RESFL es un régimen de exención mixta y parcial que se articula a través de presupuestos de hecho simples. Además, este régimen fiscal es opcional y debe considerarse preponderantemente como un régimen de fomento o incentivador que encuentra su justificación en las finalidades extrafiscales del sistema tributario, sin perjuicio de que también incluye una norma de ajuste, esto es, la prohibición de deducir las cantidades que constituyen aplicación de resultados, que sirve para acomodar el gravamen del IS a la idiosincrasia de las entidades a las que resulta de aplicación. En



este sentido, la ausencia de ánimo de lucro y el cumplimiento de fines de interés general por parte de entidades privadas, verificados a través del cumplimiento de los requisitos objetivos que contempla el artículo 3 LRFESFL, son vistas por el legislador como circunstancias merecedoras de estímulo y protección fiscal, en cuanto que, mediante su constatación, se corrobora que estas entidades coadyuvan al desarrollo del Estado del bienestar. De esta manera, las entidades que realizan fines de interés general en los términos exigidos por la LRFESFL, pueden acceder al estatuto fiscal que se prevé en esta ley y que alcanza a una batería de incentivos fiscales en distintos impuestos, entre los cuales se encuentra, principalmente, el IS. Por ello, el régimen de exención que contempla el RESFL en relación con el IS se caracteriza por su amplitud y, necesariamente, por su carácter analítico, pues no puede hacerse efectivo su carácter parcial si no se distinguen las rentas exentas de las gravadas atendiendo a su origen.

**3ª.** Existen aspectos que deben corregirse en la configuración de los requisitos de acceso al RESFL. En primer lugar, consideramos que, a los efectos de determinar si se ha cumplido la obligación de destinar al menos el setenta por cien de determinadas rentas a los fines de interés general, no es correcto que se excluyan del cómputo de dicho porcentaje los gastos que se efectúan para llevar a cabo explotaciones económicas en cumplimiento de los fines propios, puesto que, al fin y al cabo, dichos gastos son una aplicación de renta enfocada a su cumplimiento. Por ello, consideramos que debería incluirse en el artículo 3. 2º a) LRFESFL el término “*ingresos*”, junto con el de “*rentas*”. En segundo lugar, estimamos necesaria una reforma que tome en consideración la capacidad de pago de los potenciales beneficiarios de las actividades realizadas por las ESL, puesto que solamente una modificación en tal dirección parece garantizar una efectiva y exquisita persecución de los fines de interés general. En tercer y último lugar, pese a que puede considerarse como un requisito, nos parece que la ausencia de la opción manifestada para tributar con arreglo al RESFL no debería conllevar un efecto tan gravoso como el asociado al incumplimiento del resto de requisitos previstos en el artículo 3 LRFESFL, habida cuenta de su carácter formal. Además, nos parece urgente garantizar a los terceros mecenas que las consecuencias derivadas de un incumplimiento de los requisitos que otorgan la condición de entidad beneficiaria de mecenazgo a las ESL van a ser soportadas directamente por estas últimas, puesto que sus aportaciones se han realizado de buena fe. En este sentido, podría nombrarse para estos casos sustituta a la ESL sin posibilidad de que pueda

exigirle al contribuyente (mecenas) el importe pagado, que corresponde con la parte de la deuda tributaria que se ha generado para el contribuyente (mecenas) por culpa del sustituto (ESL).

**4ª.** Nos parece coherente con las finalidades del RESFL que la exención de las rentas resultantes de la realización de explotaciones económicas se vincule, principalmente, a la realización del objeto o finalidad específica. No obstante, el listado cerrado que contiene el artículo 7 LRFESFL puede tildarse de innecesario e, incluso, de eventual obstáculo innecesario. Por ello, creemos que suprimir este listado, condicionando la exención únicamente al cumplimiento del objeto social o finalidad específica, solventaría algunas de las principales paradojas que ha traído consigo la configuración actual del artículo 7 LRFESFL, tales como la contradicción que se plantea por la exención de las rentas que resultan de la realización de actividades económicas de escaso valor, pero que no contribuyen a la realización del objeto o finalidad específica de la EDSL, y el gravamen de las rentas resultantes del desarrollo de actividades económicas principales realizadas en cumplimiento de fines propios, pero que no se encuentran detalladas en el listado cerrado que contiene el artículo 7 LRFESFL, y tampoco pueden considerarse de escasa relevancia por superar el umbral económico establecido en el numeral 12º del anterior artículo.

**5ª.** El REPE es un régimen de exención parcial, mixta y articulado a través de presupuestos de hecho simples, salvo en el caso de la exención por reinversión que es complejo. Se caracteriza, asimismo, por su carácter analítico, de modo que, para poder hacer efectiva la exoneración parcial de gravamen, deben distinguirse las rentas exentas de las gravadas en función de su procedencia. Su finalidad primordial, a diferencia del RESFL, es de ajuste técnico, habida cuenta de que las entidades que tributan de conformidad con el mismo no tienen por qué perseguir fines de interés general. De hecho, la ausencia de ánimo de lucro es el único rasgo que comparten los diversos sujetos que tributan en el REPE. Cabe identificar diversos indicios que confirman la naturaleza y fundamento del REPE en tal sentido, tales como su aplicación por defecto a todas las ESL, la imposibilidad de que las ESL renuncien a dicho régimen y tributen conforme al régimen general del IS, el sometimiento a gravamen de todas las rentas que proceden de la realización de actividades económicas y la no previsión, más allá del limitado alcance del régimen de exención parcial en el IS, de un estatuto tributario de

incentivo de mayor alcance como el previsto en la LRFESFL. Igualmente, aunque se deba posiblemente a otras circunstancias, la supresión de un tipo de gravamen reducido en el REPE también confirma que se trata de un régimen fiscal de ajuste.

6ª. En el REPE, pese al criterio contrario de la DGT, la exención de las rentas procedentes de adquisiciones a título lucrativo en cumplimiento de los fines propios debería alcanzar a las rentas resultantes de la celebración de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general porque se trata, en suma, de donaciones modales. Por su parte, en la exención por reinversión se observa una configuración legal razonable en relación con la tipología de los elementos objeto de transmisión y de adquisición, con el sentido que cabe conferir a la afectación de los elementos transmitidos y a la relación de los transmitidos con el objeto social o la finalidad específica, con los efectos que produce la procedencia o el destino de los mismos a la realización de actividades económicas, con la posibilidad de cambios de afectación o relación futuros, con las prescripciones temporales establecidas y con los efectos derivados del incumplimiento de las prescripciones normativas, apreciándose, en lo referente a estas últimas una modificación del *dies a quo* para el cálculo del plazo de prescripción. No obstante, como cuestiones a modificar, creemos que deberían admitirse expresamente las reinversiones parciales.

7ª. A efectos de determinar la base imponible, el régimen de deducción de gastos de los regímenes de exención parcial aplicables a las EDSL presenta diferencias respecto al regulado para el régimen general, lo cual es lógico porque, mientras que los primeros se conciben en atención al consumo de unas rentas para el cumplimiento del objeto social o la finalidad específica, el segundo se articula tomando en consideración un funcionamiento puramente empresarial, donde cabe el reparto de beneficios. De este modo, las entidades con ánimo de lucro incurren en gastos para obtener ingresos y, con ello, un beneficio partible, sin que la retribución de los fondos propios tenga la consideración de gastos deducible. En cambio, las ESL, aunque pueden realizar actividades con ánimo de lucro objetivo, deben destinar sus excedentes al cumplimiento de sus fines, lo que constituye un consumo y, por tanto, resulta lógico, en principio, que aquellos gastos que puedan tener esta consideración, en cuanto que son aplicaciones de renta, tampoco sean deducibles.

8ª. El particular funcionamiento de las ESL y la mecánica de la exención pueden generar disfuncionalidades en la aplicación de los regímenes de exención parcial, puesto que la prohibición de deducir las cantidades que constituyen aplicaciones de renta impide compensar los resultados positivos de una fuente de renta no exenta con los déficits que generan las actividades exentas, aunque éstas se realicen en cumplimiento de fines de interés general. Ello aboca a que, en estos casos, la base imponible sea superior al excedente contable, efecto que ha sido particularmente criticado por parte de la doctrina científica y estudiado en nuestro trabajo.

9ª. La realización de actividades económicas por parte de las ESL es una cuestión que influye de manera notable en los dos regímenes fiscales que les resultan de aplicación. Partiendo del hecho demostrado de que las ESL pueden desarrollar actividades económicas, tanto para realizar el objeto o finalidad específica como de manera instrumental para la obtención de financiación, salvando en este último caso las limitaciones que existen al respecto en la legislación sustantiva de fundaciones, se constata que la amplia definición que positiva el legislador, junto con las interpretaciones inflexibles de la AEAT, permiten calificar como económica casi todas las actividades realizadas por las ESL. Sin embargo, tanto en la normativa sustantiva como en la contable de las ESL, se ofrecen criterios alternativos que se alinean con el parecer de cierta doctrina y que permiten concluir que no hay actividad económica cuando el cobro de las prestaciones no supera el coste de la actividad. Ello permite atender a un elemento que consideramos muy importante, es decir, se posibilita la observación de las condiciones económicas de la actividad y, por ende, de la intención de las ESL cuando desarrollan actividades. *A fortiori*, si se atiende a lo dispuesto en la configuración de la exención de rentas que se efectúa en el REPE y al reconocimiento de que las actividades accesorias o auxiliares en el RESFL pueden serlo tanto de actividades económicas exentas como de actividades realizadas en cumplimiento de los fines propios, esta interpretación cobra mayor sentido. Sin embargo, la interpretación lógica y sistemática en esta cuestión puede chocar con la gramatical, puesto que los factores a los que hacemos referencia para negar la condición de actividad económica no son tenidos en cuenta por la definición legal. Por este motivo, pese a que existen razones para poder realizar una interpretación más ajustada a la realidad y funcionamiento de las ESL, creemos que debería acometerse una modificación fiscal al respecto, zanjando de una vez por todas que el epíteto de económica de una actividad

desarrollada por una ESL puede no ser procedente en ciertos casos. Si la ESL desarrolla una actividad bajo parámetros similares a los empleados en el Sector público, quizá, debería rechazarse la condición de actividad económica por su marcado carácter altruista.

**10<sup>a</sup>.** Se aprecia en los dos regímenes fiscales de exención parcial aplicables a las ESL una notable falta de gradualidad en el reconocimiento de la contribución al interés general por parte del nutrido conjunto de entidades que integran el sector no lucrativo de nuestro país, especialmente en lo que respecta a las entidades de base asociativa que tributan mayoritariamente de acuerdo con el REPE y, en particular, las EDSL. Como propuestas de mayor alcance para solventarlo, hemos analizado las basadas en la articulación de los regímenes de exención parcial según un modelo de tributación atento al destino de las rentas a fines de interés general. También hemos estudiado la viabilidad y conveniencia de instaurar un modelo de exención gradual basado en requisitos progresivos de orden cualitativo y cuantitativo observados desde el prisma de la contribución efectiva al interés general. Por último, hemos reflexionado sobre la posibilidad de establecer un régimen fiscal intermedio similar al previsto actualmente para los partidos políticos. Por otra parte, como propuestas para mitigar dicho problema, aun con un carácter más limitado, hemos planteado establecer reducciones y bonificaciones dentro del REPE en función de actuaciones que den cumplimiento de forma acreditada a fines de interés general. Asimismo, hemos propuesto una revisión del concepto de actividad económica que permita no calificar como tales aquellas actividades realizadas en cumplimiento de los fines propios y cuya contraprestación no exceda del coste. Igualmente, hemos reflexionado sobre la posibilidad de renuncia de la exención de las rentas derivadas de explotaciones económicas en el RESFL. Finalmente, consideramos necesaria una mejora de la regulación de la exención del deber de declarar en el REPE, tomando como referencia la prevista en las normas forales, de manera que pudiera actuar a modo de mínimo exento.

**11<sup>a</sup>.** Creemos que el establecimiento de beneficios fiscales, con base en la realización de fines de interés general, debe tener en cuenta no sólo el fin al que se encaminan las actividades desarrolladas, sino también el modo en que dichas actividades se realizan. Todo ello permitiría verificar la satisfacción de un fin de interés general desde un punto de vista teórico, pero también desde una perspectiva práctica y

material. Dicho con otras palabras, la observación de criterios de solidaridad en la realización de actividades tendentes a cumplir fines de interés general es el último eslabón de la cadena de solidaridad que conecta la realización del Estado del bienestar con la legitimidad de los incentivos fiscales.

**12<sup>a</sup>.** Planteamos como una línea de investigación de interés, un estudio comparativo entre los regímenes fiscales aplicables a las ESL y el régimen fiscal de las cooperativas que resulta de aplicación a aquellas que carecen de ánimo de lucro, como, en particular, las de iniciativa social, puesto que, en ambos casos, se aprecia la presencia, en mayor o menor medida, de normas de ajuste y de incentivo atentas a sus peculiaridades y a la relación de sus actividades con el interés general.

## BIBLIOGRAFÍA.

- AAVV: *Derecho tributario: parte especial (lecciones adaptadas al EEES)* (director Isaac Merino Jara), Sexta edición, Tecnos, Madrid, 2017.
- AGIRREAZKUENAGA, I.: *Intervención pública en el deporte*, Madrid, Civitas, 1998.
- AJA, E. y DE CARRERAS, F.: “Carácter de las leyes de armonización”, *Revista de Derecho Político*, nº 18-19, 1983, págs. 59-75.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 27/28, 1980, págs. 375-382.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Barreras fiscales al desarrollo del Tercer Sector” en AAVV: *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia* (directores Rafael Chaves Ávila y Annette Zimmer), Fundación General Universidad de Valencia. Valencia, 2017, págs. 111-118.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “El régimen de Ayudas de Estado en las Entidades sin ánimo de lucro prestadoras de servicios sociales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 297, 2009, págs. 71-81.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Empresas sociales y políticas europeas: los servicios sociales de interés económico general”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, nº 75, 2012, págs. 81-104.
- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Entidades de economía social y ayudas de estado”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, 2005, págs. 599-654.

- ALGUACIL MARÍ, M. P.: “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”, *Documentos I.E.F.*, nº 2/11, 2011, págs. 1-80 (recurso electrónico).

- ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”, *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, nº 4, julio-diciembre, 2015, págs. 51-71.

- ALLUÉ BUIZA, A.: “El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido”, en AAVV: *Introducción al Derecho del deporte* (coordinador Julián Espartero Casado), Dykinson, Madrid, 2004, págs. 49-72.

- ALONSO GONZALEZ, L. M.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal? ¿asociación deportiva o sociedad anónima?, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, parte doctrina, nº 28, 2010, págs. 1-9 (recurso electrónico).

- ÁLVAREZ PÉREZ, B.: “La información contable como vehículo de transparencia de las entidades sin fines lucrativos: Propuestas de mejora”, en: AAVV: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma* (director José Pedreira Menéndez), Thompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 59-101.

- ÁLVAREZ PÉREZ, B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal” *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 444, 2020, págs. 179-196.

- ÁLVAREZ PÉREZ, B. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Las donaciones entre entidades vinculadas”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 15, 2012, págs. 51-65.

- ANZALONE, A.: “El fenómeno deportivo entre ética, política y economía (breves reflexiones sobre la Ley del Deporte de Andalucía)”, en AAVV: *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, págs. 45-58.



- ARENAS MONTAÑANA, N.: “¿Están sujetas las entidades deportivas a las normas sobre ayudas de Estado?: ¿En qué medida se aplican éstas a la financiación pública de infraestructuras deportivas?”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 40, 2013, págs. 101-117.
  
- ARMENTIA BASTERRA, J.: “Régimen de las entidades parcialmente exentas y de las entidades sin fines lucrativos”. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, nº 46, 2013, págs. 105-122.
  
- BÁEZ MORENO, A. y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La tributación de las federaciones deportivas”, *Manual de gestión de federaciones deportivas* (director Alberto Palomar Olmeda), 2006, págs. 227-267.
  
- BAHÍA ALMANSA, B.: “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 18, parte Doctrina, 2006, págs. 1-15 (recurso electrónico).
  
- BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Los consorcios ante un nuevo régimen jurídico”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 94 enero-abril, 2016, págs. 57-88.
  
- BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè Ed., Milano, 1967.
  
- BERMEJO VERA, J.: *Constitución y deporte*, Madrid, Tecnos, 1998.
  
- BERMEJO VERA, J.: “Constitución y ordenamiento deportivo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 63, 1989, 337-364.
  
- BERMEJO VERA, J.: “El "interés general", como parámetro de la jurisprudencia constitucional”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 10, 1984, págs. 1-34 (recurso electrónico).

- BERMEJO VERA, J: “El marco jurídico del deporte en España”, *Revista de Administración Pública*, nº 110, 1986, pág. 7-30.

- BERMEJO VERA, J.: “Modelos deportivos en España: Comunidades Autónomas y Consejo Superior de Deportes”, en BERMEJO VERA, J.; GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, págs. 7-91.

- BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales: en especial para financiar el servicio de tratamiento, vertido y transferencia de residuos urbanos”, *Tributos locales*, nº 94, 2010, págs. 11-33.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2011, págs. 1-31 (recurso electrónico).

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Efectos fiscales de la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)”. *Centro de Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios y casos prácticos*, nº 351, 2012, págs. 5-38.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El ICAC firma el acta de defunción de los convenios de colaboración empresarial (Consulta 5 BOICAC 90/2012)”, *Revista Quincena Fiscal*, 2012, nº 18, págs. 1-6 (recurso electrónico).

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica* (directores Pablo Chico de la Cámara, Javier Galán Ruiz, José Rodríguez Ondarza), Tomo III, Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2010, págs. 211-576.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 11, 2004, págs. 179-197.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y entidades no lucrativas: una relación imposible”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2012, págs. 1-13 (recurso electrónico).

- BONET SÁNCHEZ, M. P.: *La empresa ante el sistema tributario*, Thomsom-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario* (Parte General), 5ª edición Civitas, Madrid, 2001.

- CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de la economía social: Razones de una fiscalidad específica”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2005, págs. 33-64.

- CALVO ORTEGA, R.: “Problemas actuales de la economía social. En particular, de las sociedades participativas”, *Pecunia*, nº 12, 2011, págs. 209-218.

- CALVO VÉRGEZ, J.: “Impuesto sobre Sociedades”, en: AAVV: *Fiscalidad práctica* (directores Pablo Chico de la Cámara, Javier Galán Ruiz y José Rodríguez Ondarza), Tomo III, Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2010, págs. 143-209.

- CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumentos de mecenazgo”, *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 1, 2011, págs. 93-130.

- CAMPS I POVILL, A.: "El artículo 43.3 de la Constitución Española", en: AAVV: *La Constitución y el deporte* (coordinador José Luis Carretero Lestón), Málaga, Junta de Andalucía, 1993, págs. 13-30.

- CAMPS POVILL, A.: “El modelo federado. Reflexiones del régimen jurídico”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 135-196.
- CAMPS POVILL, A.: *Las Federaciones Deportivas. Régimen jurídico*, Civitas, Madrid, 1996.
- CARBAJO PÉREZ, R.: “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades tras la Ley 49/2002”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15, parte Secciones, 2005, págs. 1-16 (recurso electrónico).
- CARLI, M.: “Sujeción del Estado a sus impuestos y su capacidad contributiva”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, pág. 315- 325.
- CARO CEBRIAN, A.: “Club deportivo elemental: tributación”, *Carta tributaria*, nº 251, 1996, págs. 1-11.
- CARRETERO LESTÓN, J.L: “La financiación del deporte municipal. Los recursos derivados de la prestación de servicios deportivos”, *Tributos locales*, nº 125, 2016, págs. 55-70.
- CARRETERO LESTÓN, J. L: “La imposición directa sobre las entidades deportivas residentes en España”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 171, 2016, págs. 1-24 (recurso electrónico).
- CASTELLANO RAMÍREZ, M. J.: *Comentario de la Ley de Sociedades de capital*, Tomo I (directores Ángel Rojo y Emilio Beltrán), Thompson-Civitas, 2010, págs. 375-381.
- CASTILLO BLANCO, F. A: “La nueva regulación de los consorcios públicos: interrogantes y respuestas sobre el régimen jurídico de su personal”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº especial 99-100, mayo-diciembre, 2014, págs. 887-920.

- CAZORLA PRIETO, L. M.: “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 54, 1987, págs. 183-204.

- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Deporte y Estado*, Aranzadi- Thomsom-Reuters, monografía nº 8, 2012.

- CAZORLA PRIETO, L. M.; ARNALDO ALCUBILLA, E.; GONZÁLEZ-SERRANO OLIVIA, J.; MAYORAL BARBA, F. y RUIZ-NAVARRO PINAR, J. L.: *Derecho del Deporte* (director Luís María Cazorla Prieto), Tecnos, Madrid, 1992.

- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las reglas del buen gobierno en el deporte*, Aranzadi-Thomsom-Reuters, monografía nº 13, Cizur menor, 2016.

- CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999.

- CAZORLA PRIETO, L. M.: “Reflexiones acerca de la pretensión de autonomía científica del Derecho del deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 1, 1993, págs. 21-25.

- CHEVALLIER, J.: “Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général”, en AAVV: *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général* (Director Jacques Chevallier), vol. 1, CURAPP, París, 1978, págs. 11-45. Disponible en: <https://www.u-picardie.fr/curapp-revues/root/9/chevallier.pdf>

- CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las sociedades anónimas deportivas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 30, parte Doctrina, 2010, págs. 1-13 (recurso electrónico).

- COMPAÑ PARODI, T.: *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

- CORCUERA TORRES, A.: *Entidades deportivas sin fines lucrativos, Impuesto sobre Sociedades y Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, nº 3, Cizur Menor, 2007.

- CORCUERA TORRES, A.: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters, Cizur Menor, 2013, págs. 311- 374.

- CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales: a propósito de la STS de 15 de septiembre de 2011”, *Tributos locales*, nº 111, 2013, págs. 121-142.

- CORCUERA TORRES, A.: “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económicas desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 24, 2008, págs. 1-11 (recurso electrónico).

- CORRECHER MATO, C. J.: “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas”, *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, nº 7-2, 2017, págs. 77-102.

- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración pública*, nº 48, 1965, págs. 9-106.

- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario español*. 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1977.

- CORTINA ORTS, A.: *Ética de la razón cordial: educar en la ciudadanía en el siglo XXI*, Nobel, Oviedo, 2007.

- COSCULLUELA MONTANER, L.: “La determinación constitucional de las competencias de las Comunidades Autónomas”, *Revista de Administración pública*, nº 89, 1979, págs. 7-59.

- COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, 29ª edición, Thomson Reuters-Civitas, 2018 (recurso electrónico).

- CRUZ AMORÓS, M.: “Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro”, en AAVV: *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable: jornadas sobre la nueva ley de fundaciones y de incentivos fiscales* (coordinador Ignacio Olmos Vicente), Fundación Futuro-Dykinson, Madrid, 1995, págs. 131-160.

- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid, 2004.

- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La financiación de los partidos políticos. Estudio de su régimen tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 143, 2009, págs. 1-13 (recurso electrónico).

- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “Visión crítica del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 148, 2010 parte Estudios, 2010, págs. 1-19 (recurso electrónico).

- CUCHI DENIA, J. M.: *La distribución de competencias deportivas en España*, Bosch, Barcelona, 2005.

- D´AMATI, N.: “Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l’industrializzazione del Mezzogiorno”, *Dir. Prat, Trib.*, pág. 465.

- DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.

- DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L. y DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F.: “Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales”, *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, págs. 175-200.

- DE LA IGLESIA PRADOS, E.: “Derecho deportivo y Derecho de asociación”, en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005* (Directores Ignacio Jiménez Soto y Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 435-462.

- DELGADO GARCÍA, A M.: “Fiscalidad de las entidades deportivas”, en AAVV: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 17-114.

- DESCALZO GONZÁLEZ, A.: *Derecho público de las federaciones deportivas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

- DESCALZO GONZÁLEZ, A.: “El modelo publicitado de organización federativa”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 309-333.

- D'OCÓN ESPEJO, A. M.: “La exención plena en el impuesto sobre sociedades”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters, Cizur Menor, 2013, págs. 245-264.

- DURÁN RUIZ, F. J.: “La declaración de "utilidad pública" e "interés público" de entidades deportivas en el marco del nuevo Estatuto de Andalucía”, *Anuario andaluz de derecho deportivo*, nº 7, 2007, págs. 127-139.

- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, en AAVV: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, págs. 31-52 (recurso electrónico).

- ESCUDERO ALDAY, R. y GARCÍA AÑÓN, J.: *Cómo se hace un trabajo de investigación en Derecho*, Catarata, Madrid, 2013.



- ESPARTERO CASADO, J.: *Deporte, asociacionismo deportivo y derecho de asociación: las federaciones deportivas*, Universidad de León, León, 2000.

- ESPARTERO CASADO, J.: “La afectación a la libertad negativa de asociación y su interrelación con el acceso a la prestación de servicios profesionales técnico deportivos”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 335-354.

- FALCÓN Y TELLA, R: “Las sociedades de mera tenencia y el régimen de entidades de reducida dimensión”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 13, 2009, págs. 7-11.

- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15, parte Doctrina, 2005, págs. 1-24 (recurso electrónico).

- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, nº 17, 2006, págs. 1-21.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, nº16, 1994, págs. 1-13 (recurso electrónico).

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial*, Aranzadi: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 18, Madrid, 2001.

- FERNÁNDEZ LUQUE, J. M.: “El Instituto Andaluz del Deporte, como entidad administrativa con gestión diferenciada sin personalidad jurídica propia, en el ámbito de la administración pública deportiva andaluza”, *Anuario andaluz de derecho deportivo*, Junta de Andalucía, nº 9, 2009, págs. 267-290.

- FUERTES LÓPEZ, M.: *Asociaciones y sociedades deportivas*, Marcial Pons, 1992.

- GAMERO CASADO, E.: “Derecho deportivo y Derecho Autonómico”, en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005* (directores Ignacio Jiménez Soto y Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Conserjería de Turismo, Comercio, y Deporte, 2005, págs. 107-124.

- GAMERO CASADO, E.: “Modelos deportivos en Latinoamérica”, en BERMEJO VERA, J.; GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, págs. 91-239.

- GARCÍA AÑOVEROS, J.: “El discurso del Método en el ámbito Hacendístico (conferencia pronunciada en Barcelona, en marzo de 1999)”, en AAVV: *I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, págs. 15-27 (recurso electrónico).

- GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Hacienda y Patrimonio Cultural”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 68, 1990, págs. 465-478.

- GARCÍA CABA, M. M.: *El buen gobierno deportivo: ¿un ejercicio de responsabilidad social?*, Dykinson, Madrid, 2012.

- GARCÍA CABA, M. M.: “El papel del Estado en el deporte: algunas propuestas *de lege ferenda* para la organización de las competiciones de carácter profesional”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 119-134.

- GARCÍA CABA, M. M.: “¿Hacia un código de buen gobierno aplicable al deporte español?: algunas reflexiones teóricas y prácticas”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 57, 2017, págs. 331-360.

- GARCÍA CABA, M. M.: “Propuestas para la efectiva implementación de elementos de transparencia y buen gobierno en las entidades deportivas. A propósito de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 43, 2014, págs. 473-499.

- GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: “La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)”, *Revista de Administración Pública*, 1962, págs. 159-205.

- GARCÍA FERRANDO, M.; PUIG BARATA, N.; LAGARDERA OTERO, F.; LLOPIS GOIG, R.; VILANOVA SOLER, A.: *Sociología del deporte*, Alianza Editorial, Madrid, 1998.

- GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995.

- GARCÍA NOVOA, C.: “Aspectos fiscales del sponsor”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 261, 2001, págs. 619-670.

- GARCÍA NOVOA, C.: “Gastos deducibles y gastos no deducibles de los clubes deportivos y de las sociedades anónimas deportivas”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters, Cizur menor, 2013, págs. 375-399.

- GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1977.

- GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el proyecto de ley de régimen jurídico del sector público. reflexiones necesarias”, *Documentación Administrativa. Nueva Época*, nº 2, 2015, págs. 1-17 (recurso electrónico).

- GARCÍA-UNANUE, J. FELIPE, J. L.; GALLARDO, L.: “Autofinanciación en los organismos autónomos deportivos municipales en España: cálculo y evolución”. *Revista Española de Educación Física y Deportes*, nº 404, 2014, págs. 15-26.
- GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Civitas (2ª ed.), Madrid, 1985.
- GIANNINI, A. D.: *II concetti fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1956.
- GIL CRUZ, E. M.: “Tributación de las rentas obtenidas por los colegios profesionales de notarios”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2011, págs. 1-3 (recurso electrónico).
- GIL CRUZ, E. M.: “Tributación en el IS de los rendimientos que percibe la LNFP por la retransmisión televisiva y publicidad de los partidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 7 parte Presentación, 2007, págs. 1-4 (recurso electrónico).
- GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003.
- GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia, 2005.
- GLUCKSMANN, A.: *Les Maîtres-Penseurs*, Paris, Éditions Grasset, 1977.
- GONZÁLEZ GRIMALDO, M. C.: *El ordenamiento jurídico del deporte*, Civitas, Madrid, 1974.
- GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, Extecom SA, Madrid, 1989.

- GUEZURAGA UGALDE, A.: “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 12, 2002, págs. 1-12 (recurso electrónico).
  
- HABERMAS, J.: *Facticidad y validez. Sobre el Derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*, 6ª edición, Trotta, Madrid, 2010.
  
- HABERMAS, J.: “Tres modelos de democracia: sobre el concepto de una política deliberativa”, *Polis: Revista Latinoamericana*, nº 10, 2005 (recurso electrónico).
  
- HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2000.
  
- HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
  
- HERRERA MOLINA, P. M.: “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Documentos I.E.F.*, nº 26/03, 2003, págs. 1-135 (recurso electrónico).
  
- HERVADA, J.: *Introducción crítica al derecho natural*, 11ª edición, Eunsa, 2011, Navarra.
  
- HONTANGAS CARRASCOSA, J.; MESTRE SANCHO, J.A. y ORTS DELGADO, F.: *El interés general como principio rector de la acción pública en el deporte local*, Reus, Madrid, 2017.
  
- HOOD, C.: “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, nº 69 (1), 1991, págs. 93-109.
  
- HUIZINGA, J.: *Homo Ludens*, Alianza, Madrid, 2007.

- JANSEN, E. P.: “New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information”, *Financial Accountability & Management*, nº 24 (2), págs. 169-191.

- JARACH, D.: *El hecho imponible*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

- JARACH, D.: *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

- JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: “La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, 2006, págs. 225-262.

- JIMÉNEZ SOTO, I.: “Derecho deportivo y Derecho administrativo: una aproximación conceptual”, en AAVV: *El Derecho Deportivo en España 1975-2005* (directores Ignacio Jiménez Soto y Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 53-77.

- JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de estudios políticos*, nº 48, 1949, págs. 41-54.

- LANDABAREA UNZUETA, J. A.: *El contrato de sponsorización deportiva*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

- LANDABEREA UNZUETA, J. A.: “Sobre la nueva ley del deporte y la necesidad de repensar el papel del Estado en materia deportiva”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 99-118.

- LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milán, 1968.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Deporte y fiscalidad*, 1ª edición, Consejería de Turismo,

Comercio y Deporte, Sevilla, 2008. Disponible en:  
[https://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324400211822\\_deporte\\_y\\_fiscalidad.pdf](https://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324400211822_deporte_y_fiscalidad.pdf)

- LÓPEZ DÍAZ, A.: “Impuesto sobre Sociedades: Sujetos pasivos. Entidades exentas” en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 29-84.

- LÓPEZ PELLICER, J.A: *El consorcio urbanístico*, Ediciones Abella, 1984.

- LOZANO SERRANO, C.: “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, *Revista Quincena fiscal*, nº 8, 2015, págs. 1-17 (recurso electrónico).

- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988.

- LOZANO SERRANO, C.: “La concesión de exenciones de tributos municipales”, *Civitas: Revista española de derecho financiero*, nº 44, 1984, págs. 537-558.

- LOZANO SERRANO, C.: “¿Se sujetan a gravamen los rendimientos de los Colegios profesionales por los cursos de formación que imparten?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 8219, 2000, págs. 1-4 (recurso electrónico).

- MACINTYR, A.: *Tras la virtud*, Crítica, Barcelona, 1987.

- MAGNANE, G.: *Sociologie du sport*, Gallimard, Paris, 1966.

- MAGRANER MORENO, F.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

- MARCO SERRANO, L. M.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 250, 2004, págs. 3-62.
  
- MARÍN BENÍTEZ, G.: “La analogía en Derecho tributario: Tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”. *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, nº 350, 2012, págs. 97-138.
  
- MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid, 2007.
  
- MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Los beneficios fiscales condicionados y la prescripción”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 10 parte Estudio, 2012, págs. 1-14 (recurso electrónico).
  
- MARTÍN DÉGANO, I.: “La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4/2013 parte Opinión profesional, 2013, págs. 1-6 (recurso electrónico).
  
- MARTÍN DÉGANO, I.: “La vigente exención de las entidades benéficas y su aplicación a las fundaciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1999, págs. 1-7 (recurso electrónico).
  
- MARTÍN DÉGANO, I.: “Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas”, *Revista de Información Fiscal*, nº 35, 1999, págs. 9-69.
  
- MARTÍN MATEO, R.: “El consorcio como institución jurídica”, *Revista de Administración Pública*, nº 61, 1970, págs. 9-42.
  
- MARTÍN MATEO, R.: *Entes locales complejos: mancomunidades, agrupaciones, consorcios, comarcas, áreas metropolitanas*, Editorial Trivium, 1987.



- MARTÍN MATEO, R.: “Los consorcios laborales: Una institución en auge”, *Revista de administración pública*, N° 129, 1992, págs. 7-18.

- MARTIN PALANCO, R.: “Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”, en AAVV: *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA* (coordinadores Antonio Cubero Truyo y Ana Luque Cortella), 2016, págs. 213-231.

- MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2017.

- MARTÍN QUERALT, J.: “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n° 5, 1975, págs. 157-185.

- MARTIN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho financiero” *Hacienda Pública Española*, n° 63, 1980, págs. 97-131.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1982.

- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “Entidades Deportivas sin Fines Lucrativos, Impuesto sobre Sociedades y Mecenazgo”, de Amable Corcuera Torres, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, n° 23 parte Bibliografía y Documentación. 2008, págs. 1-6 (recurso electrónico).

- MARTÍNEZ SERRANO, G.; PABLOS ABELLA, C.; CAMPOS IZQUIERDO, A. y MESTRE SANCHO, J. A.: *Las entidades de la actividad física y el deporte: Estado actual y perfiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

- MEDINA MORALES, D.: “El deporte en la sociedad actual. Reflexión en cuanto a su ubicación y perspectivas”, en AAVV: *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, págs. 19-43.
  
- MERINO JARA, I.: “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 2009, págs. 109-126.
  
- MERINO JARA, I.: “No sujeción y exención en el ICIO”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi paraf.*, nº 197 parte presentación, 2002, págs. 1-4 (recurso electrónico).
  
- MOIX MARTÍNEZ, M.: ¿Hacia el postwelfarismo?, *Revista de Estudios Políticos*, nº 213-214, 1977, págs. 121-134.
  
- MONGE GIL, A. L.: *Aspectos básicos del ordenamiento jurídico deportivo*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1987.
  
- MONTERO SIMÓ, M.: “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, octubre 2010, págs. 161-190.
  
- MONTESINOS OLTRA, S.: “El concepto de opción tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 176, 2017, págs. 107-150.
  
- MONTESINOS OLTRA, S.: “El derecho a la exención y sus vicisitudes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Tomo I parte Estudio*, 1993, págs. 1-9 (recurso electrónico).
  
- MONTESINOS OLTRA, S.: “Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial de la Ley 30/1994”, *Revista Quincena fiscal*, nº 6, 2009, págs. 1-3 (recurso electrónico).

- MONTESINOS OLTRA, S.: “Exención de rentas y ejercicio de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro: A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 232, 2010, págs. 77-80.

- MONTESINOS OLTRA, S.: “Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal*, nº 181, CISS, 2005, págs. 12-31.

- MONTESINOS OLTRA, S.: “Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales”, *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº23, 2012, págs. 9-35.

- MONTESINOS OLTRA, S.: *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

- MONTESINOS OLTRA, S.: “Sistema Tributario y entidades relacionadas con la conservación y difusión del patrimonio musical: una breve panorámica”. En: AAVV: *El valor cultural de la música, punto de partida para el estudio del patrimonio musical*, (coordinador Reyes Marzal Raga), Tompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 160-175.

- MONTESINOS OLTRA, S. y BOSCH CHOLBI, J.L.: “Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III parte Estudio, 1995, págs. 1-20 (recurso electrónico).

- MORÓN PÉREZ, M. C.: “La tributación de las entidades deportivas”, *Revista Andaluza de Derecho del Deporte*, nº. 7, 2009, págs. 13-40.

- NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

- OLIVER CUELLO, R.: “Fiscalidad del mecenazgo y el patrocinio deportivos”, en AAVV: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 115-176.

- ORÓN MORATAL, G.: “La financiación de los consorcios: naturaleza y régimen jurídico de sus recursos y patrimonio”, *Tributos locales*, nº 138, 2019, págs. 21-33.

- PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

- PALOMAR OLMEDA, A.: “Estudio preliminar de la segunda edición”, en: *Deporte y Estado* (Luís María Cazorla Prieto), Aranzadi-Thomson-Reuters, monográfico nº 8, 2012, págs. 17-62.

- PALOMAR OLMEDA, A.: “Hacia una transformación del papel del Estado en materia de deporte”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson-Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 42-98.

- PALOMAR OLMEDA, A.: “La reforma de la Ley concursal en materia de entidades deportivas” *Revista de derecho concursal y paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, nº 16, 2012, págs. 85-95.

- PALOMAR OLMEDA, A.: *Las transformaciones del deporte y su repercusión en el ordenamiento jurídico*, Thomson-Reuters Aranzadi, número especial, Cizur Menor, 2014.

- PALOMAR OLMEDA, A.: “Modelos deportivos europeos”, en BERMEJO VERA, J.; GAMERO CASADO, E.; y PALOMAR OLMEDA, A.: *Poderes públicos y deporte*, Sevilla, Consejería de Turismo y Deporte, 2003, págs. 239- 295.

- PALOMAR OLMEDA, A.: “Un intento de acotar el interés general deportivo: pautas para su eventual revisión y como consecuencia del papel de las Administraciones

Públicas del deporte”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 27, 2009, págs. 185-225.

- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2016, págs. 1-15 (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El nuevo régimen fiscal del sector no lucrativo”, *Gaceta Fiscal*, nº 214, 2002, págs. 41-55.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en: AAVV: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma*, (director José Pedreira Menéndez), Tompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 139-169.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “El régimen tributario de los clubes deportivos que no son sociedades anónimas deportivas tras la decisión de la comisión europea de 4 de julio de 2016”, *Asociación Española de Derecho deportivo: comentarios de actualidad*, 2016. Disponible en: <http://aedd.org/noticias-derecho-deportivo/comentarios-de-actualidad-sobre-derecho-deportivo/item/401-el-regimen-tributario-de-los-clubes-deportivos-que-no-son-sociedades-anonimas-deportivas-tras-la-decision-de-la-comision-europea-de-4-de-julio-de-2016> (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. nº 4015 parte Presentación, 2002, págs. 1-4 (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de las Letras del Tesoro y las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión al hilo

de la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 1998”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, 1998, págs. 1-6 (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de los colegios profesionales por el Impuesto sobre Sociedades según la Resolución de 26 de agosto de 1994 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995, págs. 1-7 (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex nova, Valladolid, 1999.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal parte Estudio*, nº 11, 2015, págs. 1-14 (recurso electrónico).

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Pamplona, Aranzadi, 1998.

- PÉREZ BERNABEU, B.: “El régimen fiscal de los clubes de futbol profesional en España y las ayudas de estado: el tipo impositivo efectivo como elemento determinante”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 63, 2019, págs. 1-33 (recurso electrónico).

- PEREZ DE AYALA, J. L.: “Comentario al artículo 5”, *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo IV, vol. 1, Impuesto sobre Sociedades, EDERSA, Madrid, 1986.

- PÉREZ DE AYALA, J. L.: “El principio de "neutralidad impositiva" y su significado para el derecho constitucional español”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, nº. 39, 2009, págs. 195-216.

- PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Valoración de la reforma del régimen fiscal de entidades no lucrativas”, *XL Semana de Estudios de Derecho Financiero (Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades)*, 1992, págs. 137-144.

- PÉREZ ROYO, F.: “Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros””, en *AAVV: I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario*, Documentos I.E.F., 2002, págs. 53-58 (recurso electrónico).

- PÉREZ TORRENTE, J. A.: “Los consorcios”, *Revista Catalana de Dret Públic*, (Autonomies: especial In memoriam Josep M. Vilaseca i Marcet), nº 21, 1996, págs. 51-65.

- PLAZA ROMERO, F. y COBOS GÓMEZ, J. M.: “Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general: recientes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos sobre sus características identificativas”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 49, 2015, págs. 1-8 (recurso electrónico).

- REAL FERRER, G.: *Derecho Público del Deporte*, Civitas, Madrid, 1991.

- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1994.

- RODRÍGUEZ-ARANA, J.: “El interés general en el Derecho Administrativo: notas introductorias”, *Revista Jurídica de Canarias*, nº 24, 2012, págs. 41-54.

- RODRÍGUEZ TEN, J.: “El papel de la Administración Pública ante los retos del deporte profesional y profesionalizado”, en: *AAVV: Los retos del deporte profesional y profesionalizado* (directores Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González), Reus, Madrid, 2017, págs. 59-91.

- RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, F., GONZÁLEZ MARTÍN, F.: “Derecho deportivo y derecho tributario” en *AAVV: El derecho deportivo en España*

1975-2005 (Directores Ignacio Jiménez Soto y Estanislao Arana García), Junta de Andalucía, Conserjería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 635-664.

- RUIBAL PEREIRA, L.: “Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales como sujetos exentos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Jurisprudencia Aranzadi Tomo I parte Estudio*, 1996, págs. 1-10 (recurso electrónico).

- RUIZ GARIJO, M.: “Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública”, en AAVV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (director Rafael Calvo Ortega), Thompson-Civitas, Cizur Menor, 2005, págs. 395- 474.

- RUIZ GARIJO, M.: “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de mecenazgo deportivo: Propuestas de reforma”, en AAVV: *Régimen tributario del deporte* (director Pablo Chico de la Cámara y coordinador Mercedes Ruiz Garijo), 2013, págs. 267-305.

- RUIZ GARIJO, M.: “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2 parte Estudio, 2004, págs. 1-17 (recurso electrónico).

S/A.: “Dos exenciones discutidas: los rendimientos sometidos a retención obtenidos por entidades exentas del IS y las edificaciones histórico-artísticas en el IIVT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I paraf. 6, 1999, págs. 1-3 (recurso electrónico).

- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, en: *Hacienda y Derecho*, V. iv, Madrid, 1966.

- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención”, *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 14ª parte, 1964, págs. 365-443.

- SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976.



- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Ahorro y fiscalidad*, Edersa, Madrid, 2005 (recurso electrónico).

- SANZ GADEA, E.: “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 13-28.

- SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, 4ª edición, Tomo I, CEF, Madrid, 2004.

- SCIALPI, E.: “La aptitud del Estado para asumir la figura de sujeto pasivo en la relación jurídico impositiva”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, págs. 302-314.

- COCA, S.: “Los entes públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición”, *Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978, págs. 294-302.

- SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “La base imponible en el I.S.: Gastos deducibles y no deducibles”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 85-108.

- TEROL GÓMEZ, R.: “El modelo publicado de organización federativa. Las potestades delegadas: utilidad y sentido en 2017”, en AAVV: *Un nuevo marco jurídico para el deporte* (director Alberto Palomar Olmeda. Coordinador Carmen Pérez González), Aranzadi Thomson- Reuters, 2017, Cizur Menor, págs. 237-308.

- TEROL GÓMEZ, R.: *Las Ligas Profesionales*, Aranzadi, Pamplona. 1998.

- TIPKE, K.: *Die steurrechtsordnung*, Otto Schmidt, Koln, Tomo II, 1993.
  
- TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Ayudas de Estado y deporte: los regímenes fiscales preferentes en el mundo del fútbol a la luz del Derecho europeo de la competencia”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 128, 2020, págs. 15-42.
  
- TOSCANO GIL, F.: “El consorcio administrativo en la encrucijada”, *REALA*, nº 3, 2015, págs. 35-57.
  
- TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local como entidad local en la legislación autonómica”, *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, nº 27, 2011, págs. 36-47.
  
- TOSCANO GIL, F.: “La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos: ¿modificación de sus notas características o mutación de su naturaleza jurídica?”, *Anuario del Gobierno Local*, nº 1, 2014 (Ejemplar dedicado a: Los retos del Gobierno local: repolitización, transparencia y reformas), págs. 75-103.
  
- TOSCANO GIL, F.: “Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, nº4, 2004, págs. 199-206.
  
- TOSCANO GIL, F.: “Otra vez los consorcios administrativos: novedades introducidas por la Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público”, *Revista Vasca de Administración pública.*, nº 105, 2016, págs. 473-513.
  
- UCELAY SANZ, I.: “El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de Lucro en régimen general”, en AAVV: *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, (directores Rafael de Lorenzo García, Miguel Cruz Amorós y Santiago Muñoz Machado), Iustel-ONCE, Madrid, 2005, págs. 1095-1108.
  
- VALENTÍN-PASTRANA AGUILAR. R.: “Entidades deportivas, fiscalidad del futbol, ayudas estatales y deuda de los clubes. ¿Es viable el actual modelo?”, *Cadernos de Dereito Actual*, nº 3, 2015, págs. 479-497.

- VALLS LLORET, J. D: “Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública de un club deportivo”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 15, 2005, págs. 15-24.

- VIDAL WAGNER, G.: “Clubes deportivos y renuncia a la exención del IVA”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15 parte Doctrina, 2005, págs. 1-8 (recurso electrónico).

- VIDAL WAGNER, G.: “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones y Clubes deportivos”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 9, 2003, págs. 87-98.

- VIDAL WAGNER, G.: “Federaciones deportivas internacionales con sede en España y tributación en la Ley del Mecenazgo”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 13 parte Doctrina, 2005, págs. 1-11 (recurso electrónico).

- VIDAL WAGNER, G.: “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 18, 2006, págs. 1-12 (recurso electrónico).

- VIDAL WAGNER, G.: “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 12, 2004, págs. 217-226.

- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Presentación”, en AAVV: *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades* (coordinadores Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz), Comares, Granada, 1998, págs. 1-12.

## DOCUMENTOS DE TRABAJO.

- Anteproyecto de la Ley del Deporte, fechado a 30 de enero de 2019. Disponible en: <http://www.iusport.es/documentos/ANTEPROYECTO-LEY-DEPORTE-010219.pdf> (última fecha de consulta: 06/07/2020).

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: “Acontecimientos de excepcional interés público abiertos”. *Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal*. Disponible en: [http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw5b4484f4c83ad/AcontencimientosexcepcionalinterEspUblicoabiertos20182.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw5b4484f4c83ad/AcontencimientosexcepcionalinterEspUblicoabiertos20182.pdf)

- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre el Deporte*, Documento COM (2007) 391 final, Bruselas, 11 de julio de 2007

- CONSEJO DE EUROPA: *Carta Europea del Deporte para todos*, Primera Conferencia de Ministros Europeos responsables del deporte, Bruselas, 1975.

- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Conclusiones del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo sobre la dimensión económica del deporte y sus beneficios socioeconómicos”, (2018/C 449/01), 13 de diciembre de 2018.

- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA y REPRESENTANTES DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un Plan de Trabajo Europeo para el Deporte para 2011-2014”, (2011/C 162/01), 2011.

- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del

Consejo, de 21 de mayo de 2014, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (2014-2017)”, (2014/C 183/03), 14 de junio de 2014.

- CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS: “Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa al Plan de Trabajo de la Unión Europea para el Deporte (1 de julio de 2017 - 31 de diciembre de 2020)”, (2017/C 189/02), 15 de junio de 2017.

- *S/A: El deporte español ante el Siglo XXI*, CSD, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000.

- PARLAMENTO EUROPEO: La dimensión europea en el deporte, Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de febrero de 2012, sobre la dimensión europea en el deporte (2011/2087(INI)).