



ANEXO I

**PRINCIPALES CARACTERISTICAS DE LA FISCALIDAD
DE LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS**



INDICE

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- I.1. Régimen aplicable
- I.2. Exención de las rentas obtenidas por la Federación

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- II.1. Características
- II.2. Exención específica para la prestación de servicios relacionados con el deporte y la educación física
- II.3. Estudio de las operaciones realizadas por la Federación

III. RETENCIONES A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- III.1. Estudios de las operaciones realizadas por la Federación

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I.

I.1. Régimen aplicable

Las federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en las federaciones deportivas españolas están dentro del grupo de entidades a las que puede resultar de aplicación el régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, Ley 30/1994).

De acuerdo con el artículo 46 de la citada Ley, para el disfrute de los beneficios fiscales previstos por la misma es necesario que la entidad correspondiente, en este caso la Federación, se dirija, acreditando su condición, a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento de los beneficios fiscales produce efectos desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración, siempre que se cumplan los requisitos previstos por la Ley.

Según nos consta, la Federación, hasta la fecha, no ha realizado comunicación alguna acogiéndose al mencionado régimen. Ello supone que, en principio, no resulta aplicable, con lo cual quedaría encuadrada automáticamente en el régimen de entidades parcialmente exentas regulado en los artículos 133 a 135 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

A continuación analizaremos brevemente las características de uno y otro régimen para evaluar la conveniencia de solicitar la aplicación del previsto por la Ley 30/94.

a) Régimen fiscal Ley 30/94

- Ambito de la exención (artículo 48 y 49 de la Ley 30/94):

Están exentas las rentas provenientes de las actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica de la Federación, así como las donaciones entregadas o recibidas en el marco de ese objeto o finalidad.

Se deberá tributar por las rentas obtenidas del ejercicio de explotaciones económicas, si bien se podrá solicitar extender la exención a estos rendimientos siempre que esas explotaciones coincidan con los fines de la entidad, no generen distorsiones en la competencia del sector correspondiente y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas



- Tipo de gravamen (artículo 53 de la Ley 30/94):

El tipo aplicable a las rentas no exentas será un 10 por 100.

- Obligación de declarar (artículo 57 de la Ley 30/94):

Se deberán incluir en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de las rentas obtenidas, estén exentas o no, sin perjuicio de la aplicación de los beneficios fiscales previstos por la Ley.

En consecuencia, en todo caso, sería obligatoria la presentación de la Declaración por este Impuesto.

- Tributos locales (artículo 58):

Resultarían de aplicación determinadas exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en relación con las actividades específicas de la entidad. La aplicación de esas exenciones debe solicitarse a las correspondientes entidades municipales.

b) Régimen fiscal de la LIS para entidades parcialmente exentas

- Ambito de la exención (artículo 134 de la LIS):

Las rentas exentas son básicamente las mismas que en el caso anterior, si bien en el caso de explotaciones económicas no hay forma de ampliar la exención a esos rendimientos que tributarán en todo caso.

- Tipo de gravamen (artículo 26.2.g) de la LIS):

El tipo aplicable a las rentas no exentas será un 25 por 100, 15 puntos superior aplicable en el caso de la Ley 30/94..

- Obligación de declarar (artículo 142.3 de la LIS):

Sólo existirá obligación de presentar declaración cuando se obtenga alguna renta no exenta no sometida a retención.

Como habíamos visto con la Ley 30/94 había que presentar declaración en todo caso.



- **Tributos locales:**

No existe ninguna exención específica por el hecho de aplicar este régimen.

De acuerdo con lo expuesto, resulta patente que existiendo rentas no exentas es más eficiente el régimen de la Ley 30/94 (menor tipo de gravamen, posibilidad de ampliar exención a actividades económicas, etc.); si bien en ausencia de tales rentas o cuando las mismas estén sometidas a retención podría resultar más favorable el régimen de rentas parcialmente exentas de la LIS por el mero hecho de no existir obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

Si la Federación únicamente obtuviese rentas exentas, su actual encuadre en el marco del Impuesto sobre Sociedades sería el más conveniente, no siendo necesario plantearse la posibilidad de aplicar el régimen de la Ley 30/94.

Exención de las rentas obtenidas por la Federación:

De acuerdo con los datos obtenidos la Federación obtienen fundamentalmente tres tipos de rentas:

Las cuotas ordinarias pagadas por los federados.

Subvenciones en sentido estricto provenientes de Administraciones Públicas.

Subvenciones de entidades privadas que pueden revestir las siguientes modalidades:

- Auténticas subvenciones a fondo perdido.
- Subvenciones que en realidad responden a la retribución de un servicio, esto es, se entrega ese dinero a la Federación a cambio de que ésta lleve a cabo determinadas actividades en esa entidad o bien a cambio de que haga publicidad de esa entidad haciendo figurar su logo en los eventos públicos que organice.

Cabe señalar que también en determinados supuestos las subvenciones de Administraciones Públicas pueden estar en realidad retribuyendo la prestación de determinados servicios por parte de la Federación.

De
bene
la es
las
entit
pres

Si la
Impt
posil

I.2.

De a
disti



numeradas es el siguiente:

os federados:

o de la Dirección General de Tributos (cabe 02/98, 01/06/98, 20/10/99 y 21/04/99) dichas de renta sujeta y no exenta siempre que s a favor de asociados o utilización de bienes constituyen rendimientos de una explotación

i Federación esas cuotas no retribuyan una o utilización de bienes por los mismos, con lo

s. La Dirección General de Tributos en su 00 indica que tendrán tal condición las an en cumplimiento de la finalidad específica misma, es decir, cuando se reciban sin causa l las actividades económicas que desarrolle la s de la misma.

servicios por la Federación; para determinados colectivos;

e se llevan a cabo a cambio de os eventos realizados por la rato de patrocinio publicitario e. General de Publicidad), que nado a cambio de una ayuda deactiva... en la publicidad del

El tratamiento aplicable a las rentas antes e

- Las cuotas ordinarias pagadas por la

De acuerdo con el reiterado criteri citar las consultas de 05/02/97, 27/ cuotas tendrán la consideración retribuyan prestaciones de servicios por los mismos, pues en tal caso económica.


Entendemos que en el caso de la prestación de servicios a los socios, cual esas rentas estarán exentas.

Subvenciones en sentido estricto:

Entendemos que son rentas exenta consulta 1220/2000 de 30/05/200 subvenciones siempre que se obteng de la donataria y se apliquen a la p ohetosa y sin consideración alguna entidad, con el único objeto de coadyuvar a los nñ

- Subvenciones que responden a prestación de patrocinio (publicidad) u organización de cursos etc.

En primer lugar, cabe referirse a subvenciones qu realizar publicidad de quien las entrega en la Federación. En este caso se estaría ante un cont (artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre no es otra cosa que aquel por el que el patroc inación económica para la realización de su actividad científica o de otra índole, se compromete a colaborar patrocinador.



En definitiva, estamos ante la retribución de la prestación de un servicio publicitario que podría considerarse por la Administración Tributaria como un rendimiento no procedente de la finalidad específica de la entidad y, por tanto, sometido a gravamen.

En segundo lugar, cabe referirse a determinados supuestos en que se recibe una subvención a cambio de facilitar monitores a un determinado organismo o entidad o de impartir cursos en ese organismo o entidad.

Estas subvenciones percibidas por la impartición de cursos por la Federación en realidad son retribuciones por la prestación de servicios de enseñanza. La DGT en distintas consultas ha señalado que la actividad de enseñanza, siempre que medie contraprestación, es susceptible de ser calificada como un rendimiento de explotación económica no exento a estos efectos (cabe citar las consultas 1917/99 de 20/10/99 y 1925/1988 de 11/12/98).

Como se ha visto en los párrafos anteriores de las rentas obtenidas por la Federación las únicas que podrían ser consideradas por la Administración Tributaria como gravables en el Impuesto sobre Sociedades son las provenientes de la prestación de servicios publicitarios (patrocinio) y de la impartición de cursos a cambio de una retribución.

En ambos casos estamos ante cuestiones opinables sobre las que no existe una normativa clara y sobre las que los Tribunales no se han pronunciado, con lo cual, hemos utilizado las consultas de la Dirección General de Tributos para intentar discernir el criterio interpretativo que adoptaría la Administración.

Ante esta situación caben varias líneas de actuación:

- * Formular una consulta específica sobre estas cuestiones por parte de la Federación a la Dirección General de Tributos.
- * Considerar estas rentas como sujetas y no exentas y comenzar a declararlas en el Impuesto sobre Sociedades, evaluando la conveniencia de regularizar los períodos pasados.
- * Optar por continuar como hasta la fecha poniendo una especial atención en los documentos que recojan tales operaciones para favorecer su consideración como entregas a fondo perdido y no como auténticas retribuciones de servicios.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

II.1. Características de las exenciones de este Impuesto:

Es importante tener presente que ninguna entidad está exenta "per se" del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, exenta por el mero hecho de ser una entidad pública, una fundación, una Federación deportiva, etc. La normativa de este tributo regula la exención de categorías concretas de operaciones. Por tanto, las exenciones se establecen en función de las características del hecho imponible y no de la identidad del sujeto pasivo.

En consecuencia, deben analizarse una a una las operaciones realizadas por la Federación para determinar si deben tributar por este Impuesto. En el caso de que así fuera, la Federación vendría obligada a presentar las correspondientes declaraciones trimestrales y la declaración resumen anual, a expedir facturas y a llevar en la forma que establece la legislación vigente los Libros del Impuesto sobre el Valor Añadido.

II.2. Exención específica para la prestación de servicios relacionados con el deporte y la educación física:

La Ley del Impuesto (en adelante, LIVA) recoge en su artículo 20.Uno.13º una exención específica para este tipo de servicios. Así, de acuerdo con el artículo citado, están exentos del Impuesto los servicios prestados, entre otras entidades, por las federaciones deportivas, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. La exención no se extiende a los espectáculos deportivos. De acuerdo con las informaciones recibidas, la Federación no se dedica a la organización de espectáculos cobrando entrada por la asistencia a los mismos.

La exención descrita se aplica automáticamente sin que sea necesaria realizar solicitud alguna a la Administración.

En relación con la misma cabe precisar:

- 1º. Únicamente se aplicará a las operaciones calificables como prestaciones de servicios, nunca a las entregas de bienes.
- 2º. Esos servicios han de estar relacionados con la práctica del deporte o educación física, debiendo, por tanto, prestarse a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física y con ocasión de la práctica de dichas actividades.

- 3°. Los servicios descritos prestados a personas físicas estarán exentos con independencia de que el destinatario de los mismos sea o no socio de la entidad y sea cual fuera la naturaleza de la contraprestación y sea quien fuere la persona o entidad que entregue la contraprestación.

II.3. Estudio de las operaciones realizadas por la Federación:

La Federación realiza básicamente las siguientes operaciones:

- Prestación de servicios de impartición de cursos u organización de campeonatos de deporte para entidades públicas o privadas a cambio de "subvenciones o donaciones".

Dichos servicios estarían sujetos y exentos del Impuesto por aplicación de la exención del artículo 20.Uno.13° de la LIVA antes comentada. Los destinatarios de los servicios son personas físicas siendo irrelevante quien sea el pagador de los mismos. En este sentido cabe citar las consultas de la Dirección General de Tributos 0182/98 de 11/02/98 y 2149/97 de 21/10/97.

- Prestación de servicios relativos a la práctica del deporte a los federados (cuotas de inscripción en competiciones deportivas, cursillos, etc.)

Estarían igualmente sujetos y exentos por aplicación del artículo anterior. Hay diversas consultas de la Dirección General de Tributos, entre las que cabe citar la 2148/99 de 12/11/99.

- Prestación de servicios de publicidad, patrocinio:

Entendemos que a estos servicios no les es de aplicación la exención del artículo 20.Uno.13° de la LIVA, ni ninguna otra prevista por la Ley del Impuesto. En estos casos, la Federación está realizando operaciones sujetas y no exentas en relación con las cuales debería emitir las correspondientes facturas y repercutir el Impuesto a sus destinatarios al tipo general, en la actualidad un 16 por 100.

Asimismo, la Federación, por el hecho de realizar operaciones sujetas y no exentas, debería presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas trimestrales y la declaración resumen anual y llevar el correspondiente libro de facturas emitidas.



Entendemos que este criterio sería compartido por la Administración, vistas las consultas de la Dirección General de Tributos de 1529/99 de 03/09/99, 1230/99 de 16/07/99 y 223/2000 de 15/02/2000.

Si las anteriores circunstancias fuesen detectadas la conducta de la Federación sería calificable como una infracción tributaria grave al amparo de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley General Tributaria. La sanción oscilaría entre el 50 y el 75 por 100 de las cantidades no ingresadas con un reducción del 30 por 100 en caso de conformidad y se vería incrementada por el importe de los correspondientes intereses de demora.

III. RETENCIONES A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

III.1. Estudio de las operaciones realizadas por la Federación:


La Federación satisface cantidades a personas físicas. Dichas cantidades revisten la forma de dietas y Kilometraje, de meras retribuciones por los servicios prestados o de premios por participación en competiciones deportivas. Los destinatarios de las mismas son:

- Monitores
- Arbitros
- Personal de administración
- Miembros de la Junta Directiva
- Deportistas (premios y becas)

A continuación estudiaremos a qué responden y cómo se instrumentan las cantidades entregadas a cada colectivo al objeto de comprobar si en algún caso se está incumpliendo con la obligación de retener que establece el artículo 82.2 de la Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

1º) Monitores:

De acuerdo con el artículo 16.2.c) de la LIRPF, constituyen rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.



Entendemos que ninguno de los monitores que colabora con la Federación realiza una ordenación como la descrita, con lo cual, de percibir algún rendimiento por su tarea, éste debería calificarse como rendimiento del trabajo, sin perjuicio de que pudiese constituir para el monitor una actividad ocasional.

El artículo 75.3º de la LIRPF establece que el tipo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo procedentes de la impartición de cursos será un 18 por 100.

Cabe señalar que la obligación de retener no existiría si la Federación se estuviese limitando a realizar una mera mediación de pago, esto es, a pagar al monitor por cuenta y orden de un tercero (artículo 71.1 del RIRPF). Para ello sería necesario acreditar la existencia de una relación específica entre el monitor y ese tercero que sería quién le habría contratado y quién debería retener, estando la Federación únicamente encargada de gestionar el pago.

Otro tema distinto de la retribución del monitor, son las cantidades que la Federación le pueda entregar para compensar los gastos de viaje y desplazamiento en que esa persona incurre para prestar sus servicios y que, obviamente, no retribuyen esa prestación. De acuerdo con el criterio mantenido por la Administración, dado que los monitores no mantienen una relación laboral (a pesar de la calificación fiscal que puedan tener sus rendimientos) ni estatutaria con la entidad, no les es de aplicación el régimen de exoneración de dietas previsto por el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (consultas DGT 1010/2000 de 28/04/2000 y V0036/2000 de 16/03/2000). Esto es, no les es de aplicación ese régimen que exonera automáticamente de gravamen ciertas cantidades pagadas por comidas y Kilometraje sin exigir justificar documentalmente la cuantía del gasto.

Sin perjuicio de ello, el reembolso de gastos no estará sometido a tributación siempre que la Federación reintegre a los monitores estrictamente los costes en que hayan incurrido para desplazarse al lugar donde prestaron sus servicios y esos monitores acrediten exactamente el montante de tales gastos con las facturas correspondientes. Si les abonase una cantidad a tanto alzado para que estos decidiesen libremente como acudir al lugar de la prestación estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida a la retención del 18 por 100 antes mencionada.



se refiere a los gastos de comidas, entendemos que si el monitor acreditase cets o facturas su importe no existiría problema alguno. En relación con los desplazamiento, entendemos que tampoco se plantearían dificultades si se cedios de transporte público y se justificase mediante ticket o factura el viaje. De utilizarse un medio de transporte propio entendemos que debería el importè de los Kilómetros realizados y que los mismos podrían retribuirse (cantidad que entendemos razonable por ser la regulada por el artículo 8 del n, como se ha visto, éste no resulta aplicable en el caso contemplado). Este o podría no ser pacífico en el caso de una comprobación administrativa.

, existirá una contingencia fiscal en los casos en que se haya satisfecho una monitor sin efectuar la preceptiva retención. Cuando la Federación se haya reembolso de los gastos de desplazamiento y viaje en que este incurre, no gencia siempre que se disponga de todos los justificantes que acrediten la gastos.

os:

que en el caso de árbitros no profesionales, esto es no dados de alta en el re Actividades Económicas, la relación podría enfocarse de forma similar a iente a los monitores.

as que retribuyan el arbitraje realizado estarían sometidas a una retención 00 y las cantidades que compensen los desplazamientos estarían exentas. -se acreditase documentalmente según lo expuesto la totalidad de las pécificas.

podría resultar defendible el practicar en este caso una retribución a un tipo del 0 (el mínimo aplicable en relaciones laborales ordinarias) y considerar e el régimen de exención de dietas del artículo 8 del RIRPF. Esta postura a en la defensa de la existencia de una relación laboral entre el arbitro y la l. Entendemos que es menos coherente que la anterior, si bien estaría por una consulta del programa informa de la AEAT de fecha 10/09/96.

sonal de administración:

ste personal presta gratuitamente sus servicios con carácter esporádico is que el reembolso de gastos de desplazamientos y comidas, que se pueda ara no originar problemas fiscales debería ajustarse a las reglas enunciadas en o 1º anterior.

Por lo que s mediante ticl gastos de de utilizasen m importe del v justificarse el a 28 pesetas RIRPF, si bic último criteri

En definitiva retribución al limitado al r habrá conting realización de

2º) Arbitr

Entendemos i Impuesto sob la correspond

Las cantidades del 18 por 10 siempre que cantidades

También p 2 por 10 procedente descansari Federación respaldada

3º) Per

Cuando e entendem producir, p el apartado



En caso de que este personal esté retribuido y preste sus servicios con continuidad, en nuestra opinión estaríamos ante un rendimiento ordinario del trabajo sobre el que debería retenerse de acuerdo con la normativa vigente, artículos 75 a 82 del RIRPF, y que las dietas estarían exentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del Reglamento.

Esto es, se podrían abonar 28 pesetas por kilómetro por los desplazamientos realizados desde la Federación a un lugar distinto por motivos de trabajo y se podrían retribuir con un tope de hasta 4.350 pesetas las comidas realizadas en un municipio distinto de la sede de la Federación y del domicilio del trabajador por motivos laborales (con o sin justificación documental del importe de esas comidas). Debería acreditarse el día, lugar y motivo del desplazamiento y de la comida.

4º) Miembros de la Junta Directiva:

Estos miembros no perciben ninguna retribución por el desarrollo de sus funciones. La Federación se limita a reembolsarles los gastos en los que incurren en el desarrollo de esas funciones. La exención del reembolso de esos gastos estará condicionada al cumplimiento de las reglas a que venimos haciendo referencia.

Si se les entregase una cantidad compensatoria global sin disponer de justificación documental detallada, la Administración entendería que estamos ante una retribución sujeta a la que podría ser de aplicación el tipo del 40 por 100. Dicho tipo es el previsto por el artículo 75.2º del RIRPF para las retribuciones que se perciban por la condición de Administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. Este artículo hace referencia a quienes pertenecen a un órgano que ejerce la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirlas a los casos de entidades mercantiles. No obstante dicho porcentaje de retención será revisado con motivo de recientes sentencias de Tribunales.

5º) Deportistas:

* Premios:

En los casos analizados se satisfacen premios en metálico a deportistas no profesionales. El tipo de retención aplicable es el 18 por 100, si bien, conforme al artículo 70.3.g) del RIRPF no existirá obligación de retener cuando la cuantía del premio no supere las 50.000 pesetas.

* **Becas:**

Las becas se califican fiscalmente como rendimientos del trabajo, aunque no respondan a una relación laboral en sentido estricto. La Federación estaría obligada a retener sobre esas rentas, de acuerdo con la normativa vigente, artículos 75 a 82 del RIRPF. Las dietas que se pudiesen satisfacer a esos becarios seguirían el régimen de exención del artículo 8 del RIRPF.

Como se ha visto anteriormente, en aquellos supuestos en que la Federación se limitase a efectuar una mediación de pago no existiría obligación de retener. A estos efectos se entendería que existe tal mediación cuando se diesen las siguientes circunstancias:

- a) Hay un tercero obligado al pago
- b) Se ponen a disposición de la Federación los fondos para realizar ese pago
- c) El mandante cuantifica el rendimiento a satisfacer
- d) El mandante identifica al perceptor del rendimiento

De darse los supuestos anteriores el obligado a retener sería ese mandante y no la Federación (mandatario).

Finalmente, cabe señalar que es importante prestar una especial atención a estos temas de retenciones. Esa atención debe consistir en disponer de las justificaciones documentales oportunas y, asimismo, en documentar formalmente de forma adecuada todas las relaciones. Hacemos esta advertencia a sabiendas de que este es uno de los temas con los que la Administración se muestra especialmente rigurosa y también considerando que la falta de ingreso de retenciones constituye una infracción grave penalizada con una multa pecuniaria del 75 al 150 por 100 de la cantidad no ingresada, conforme al artículo 88.3 de la LGT, reducible en un 30 por 100 por conformidad e incrementable en los correspondientes intereses de demora.