

Luis García Cuesta

**PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES
ANÓNIMAS DEPORTIVAS**

TRABAJO FINAL DE GRADO

Dirigido por la Dra. Estela Rivas Nieto

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2014

Índice

Abreviaturas	4
Introducción.	5
I. Marco jurídico de la Ley del Deporte 10/1990	8
1. Antecedentes a la promulgación de la Ley 10/1990, del Deporte.....	8
2. Aproximación conceptual	9
2.1 Sociedad Anónima Deportiva.	9
2.2 Asociación Deportiva.....	10
2.3 Capital Social	11
3. Régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Deportivas.....	13
4. Régimen jurídico de las Asociaciones Deportivas.....	20
II. El régimen fiscal de las SS.AA.DD	23
1. Análisis de régimen especial establecido por el artículo 129 del texto refundido de la Ley del impuesto de sociedades.	23
2. Tributación actual de las SS.AA.DD	25
3. Régimen tributario de las Asociaciones Deportivas	31
3.1 Régimen de las entidades sin fines lucrativos.....	31
3.2 Régimen de las entidades parcialmente exentas.	34

4. Consideraciones finales. ¿Qué sistema es el más favorable?.....	37
III. Conclusiones	40
IV. Bibliografía.....	43
V. Webgrafía.....	45

Abreviaturas

AA.DD	Asociaciones Deportivas
AD	Asociación Deportiva
CC	Código Civil
CSD	Consejo Superior de Deportes
IS	Impuesto sobre sociedades
LD	Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte
LFP	Liga de Fútbol Profesional
LSA	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
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.
Ob. cit.	Obra citada
RDSAD	Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas.
RM	Registro Mercantil
SA	Sociedad Anónima
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
SS.AA.DD	Sociedades Anónimas Deportiva
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

Introducción.

El objetivo del presente trabajo es la realización de un análisis de la tributación de las Sociedades Anónimas Deportivas (SS.AA.DD) y de las Asociaciones Deportivas, realizando de esta manera una comparativa con el ánimo de determinar cuál de estas dos formas es más beneficiosa¹, siempre desde el punto de vista tributario, para los clubes de fútbol que operan en las competiciones profesionales de este país.

El motivo por el que he escogido un tema como este para estudiarlo en profundidad en mi Trabajo Final de Grado, es debido a dos hechos fundamentales, en primer lugar, porque siempre me ha atraído el mundo del fútbol, pero no me atraía el juego en sí, sino que conforme iba creciendo me fui dando cuenta que lo que de verdad me gustaba del fútbol era todo el entramado de Clubes, Federaciones, Asociaciones, representantes de jugadores y, en cierta medida, empresas, que rodean a este deporte. En segundo lugar, la problemática existente actualmente entre los clubes y el Ministerio de Hacienda, a causa de la gran deuda que estos han acumulado a lo largo de los años², así como el aplazamiento acordado entre el Gobierno y los Clubes de Fútbol para el pago de esta deuda a lo largo de los próximos 10 años.

En el primer capítulo, he realizado una aproximación conceptual a las SS.AA.DD y las AA.DD, así como a otros aspectos de necesario entendimiento. A su vez, he analizado el régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Deportivas surgido a raíz de

¹ Cabe establecer que la comparativa no tiene un ánimo de determinar cuál de las dos formas debe adoptar un Club de Fútbol para poder beneficiarse de una tributación más favorable a sus intereses, ya que, tal y como se establece en la LD solo los clubes no profesionales, es decir aquellos que compiten en categorías inferiores a la Segunda División A Española, pueden optar por una forma u otra. En cambio entre los clubes que participan en una competición de las denominadas profesionales, esto es la Primera División Española y la Segunda División A Española, la única forma admitida es la forma de SAD, a excepción de aquellos clubes que quedaron amparados por la disposición adicional séptima de la LD, que permitía mantener la forma jurídica de AD a aquellos clubes que desde la temporada 1985-1986 hubiesen presentado un saldo patrimonial positivo en las auditorías realizadas por la LFP, y que no es aplicable a los clubes que ascendieron a categorías profesionales posteriormente a la promulgación de la LD.

² En la página del Consejo Superior de Deportes podemos encontrar el valor de las deudas de estas entidades: <http://www.csd.gob.es/csd/documentacion/otras-noticias/consejo-superior-de-deportes-y-lfp-presentan-el-miercoles-un-protocolo-para-el-control-y-la-reduccion-de-las-deudas-de-los-clubes-con-hacienda/>

la promulgación de la LD y las normas que la complementan. De la misma manera, he realizado un análisis del régimen jurídico de las AA.DD.

Por lo tanto, para la realización de este trabajo, me he centrado en el estudio de los dos modelos que rigen en este momento a los Clubes de Fútbol que disponen de equipos participantes en competiciones profesionales a nivel nacional, es decir, el modelo de la SAD, como régimen general de estos entes, y las AA.DD para aquellos Clubes que, amparados por la disposición transitoria séptima de la LD, pudieron mantener la forma asociativa³. Realizando una aproximación a la forma de constitución de una SAD, así como a su funcionamiento interno, es decir, sus órganos de Gobierno. A la vez que realizaba también un análisis de las diferencias entre el régimen general de las Sociedades Anónimas y el régimen especial establecido por la LD y el RDSAD para las SS.AA.DD.

En el segundo capítulo me he centrado en el estudio de la tributación de las SS.AA.DD y las AA.DD. El propósito es determinar cuál de los dos regímenes es más beneficioso para los intereses de un Club de Fútbol, intereses que por otro lado serán el abono de la cantidad mínima en impuestos para, de esta manera, tener una mayor cantidad de capital para invertir en mejores jugadores.

También se pretende, mediante este estudio, determinar si el hecho que a los dos Clubes con mayores ingresos y patrimonio se les permitiera mantener la forma asociativa ha provocado que estos se vean beneficiados de forma tributaria, hecho que provoca un descenso de la competitividad del resto de equipos participantes en las competiciones profesionales a nivel profesional que sí que tuvieron que convertirse en SS.AA.DD.

La metodología utilizada para la realización del presente trabajo, será la utilización de legislación vigente, doctrina, webgrafía especializada, la jurisprudencia en

³ Cabe destacar que solo encontramos cuatro Clubes de Fútbol que cuenten con equipos participantes en competiciones profesionales a nivel nacional que mantengan la forma asociativa, ya que fueron los únicos que cumplían los requisitos establecidos por la disposición transitoria séptima. Estos cuatro equipos son el Real Madrid CF, el Fútbol Club Barcelona, el Club Atlético Osasuna y el Athletic Club de Bilbao.

la medida que sea necesaria, las resoluciones de la Dirección General de Tributos y el acceso a recursos electrónicos en línea.

I.Marco jurídico de la Ley del Deporte 10/1990

En el presente capítulo se realizará una aproximación al régimen jurídico anterior a la promulgación de la LD, así como, se establecerán los conceptos de SAD y AD y se analizará el régimen jurídico por el cual se rigen actualmente los entes que disponen de estas formas jurídicas.

1. Antecedentes a la promulgación de la Ley 10/1990, del Deporte

Anteriormente a la referida norma encontramos la Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura y el Deporte, ésta norma establece que se entenderá como club deportivo a todas aquellas asociaciones privadas sin ánimo de lucro que dispongan de personalidad jurídica y capacidad de obrar, el objetivo de las cuales debe ser el fomento y la práctica de la actividad física y deportiva.⁴ En esta norma no encontramos una imposición de una forma jurídica especial a aquellos clubs cuyo objeto fuera la práctica del deporte a nivel profesional.⁵ De tal manera que, todas las entidades deportivas se encontraban sometidas a un mismo régimen, es decir, la forma asociativa recogida en el artículo 35 del CC con las especialidades que la Ley 13/1980 pudiera establecer para ellas.

Con este régimen jurídico, los clubes de fútbol respondían a una forma asociativa sin ánimo de lucro, disponían de libertad de constitución y se organizaban de forma autónoma, pero debían someterse a un control administrativo previo, por parte del CSD, en el momento de adquisición de personalidad jurídica, así como sus estatutos. También se establecía la necesidad de los clubes de fútbol, en tanto que asociaciones deportivas, que se inscribieran en el correspondiente Registro de Asociaciones Deportivas.⁶

⁴ Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura y el Deporte, artículo 11: Son clubs deportivos, a los efectos de esta Ley, las asociaciones privadas con personalidad jurídica y capacidad de obrar, cuyo exclusivo objetivo sea el fomento y la práctica de la actividad física y deportiva sin ánimo de lucro.

⁵ En este sentido GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. “Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música. 2004, nº 11. Pg. 67. “La Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura y el Deporte, no impuso ninguna forma jurídica especial a las entidades que tuvieran por objeto la práctica del deporte profesional.”

⁶ El artículo 12.1 de la Ley 13/1980, de 31 de marzo, General de la Cultura y el Deporte: Los clubs deportivos elaboran y aprueban sus Estatutos de conformidad con el principio de representatividad, según el régimen normativo que se determine reglamentariamente. Su aprobación por el Consejo Superior de

El modelo establecido por la Ley 13/1980 no resultó efectivo a causa de lo que el preámbulo de la LD denomina “*evolución del fenómeno deportivo*”⁷, y que según la doctrina fue debido al hecho que los clubes deportivos y, en concreto los de fútbol, venían realizando actividades empresariales que no correspondían con la forma asociativa de la que disfrutaban,⁸ así como el sobreendeudamiento y la insolvencia de los clubes, hecho este último que requería el establecimiento de una forma jurídica que permitiera a los clubes deportivos la obtención de capital.

2. Aproximación conceptual

2.1 Sociedad Anónima Deportiva.

Antes de entrar en materia tributaria, es deseable realizar una apreciación inicial sobre los conceptos de SAD y AD, además de diferenciar las primeras de las SA constituidas y sometidas al régimen general establecido por la LSC.

Las Sociedades Anónimas Deportivas fueron introducidas por la Ley de Deporte en aras de establecer un nuevo modelo para la organización del deporte en nuestro país, este modelo perseguía y, en tanto que aún se encuentra vigente persigue, establecer un mecanismo de responsabilidad jurídica y económica para aquellos clubes cuyos equipos practican el deporte de manera profesional. Estas SS.AA.DD se encuentran inspiradas en el régimen general de las Sociedades Anónimas, pero la LD les establece una serie de especialidades para adaptarse al entramado deportivo. Es decir, están sometidas a las disposiciones de la Ley de Sociedades de Capital, en tanto que substituye a la derogada Ley de Sociedades Anónimas, pero con las particularidades contenidas en la LD y el RDSAD.⁹

Deportes y su inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas llevan consigo su reconocimiento legal a los efectos de esta Ley.

⁷ El preámbulo de la LD establece: la respuesta al deber constitucional de fomentar el deporte llegó, en primer término, a través de la Ley 13/1980[...] y que hoy es preciso substituir, no tanto por el tiempo transcurrido desde su publicación como por las exigencias derivadas de la interpretación pactada del proceso autonómico, y por la propia evolución del fenómeno deportivo.

⁸ RAMOS HERRANZ, ISABEL. *Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen jurídico actual*. Ed. Reus, Madrid, 2012. Pg. 27.

⁹ El art. 19.1 de la LD: Los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, adoptarán la forma de Sociedad Anónima

En las SS.AA.DD, al igual que cualquier otra SA, es predominante el aspecto capitalista frente al personalista de las asociaciones; de esta forma, dispone de un capital dividido en acciones y los socios de la sociedad únicamente responden con sus aportaciones. Por lo tanto, podemos establecer, al igual que lo hace la doctrina¹⁰, que las SS.AA.DD tienen un marcado carácter mercantil, pese a contar con las especialidades que se expondrán seguidamente.

2.2 Asociación Deportiva

Las AA.DD vienen definidas en el artículo 13 de la LD, este precepto establece que se entenderá como tales, las asociaciones privadas que estén integradas por personas físicas o jurídicas cuyo objeto sea la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de estas por sus asociados, así como la participación de la AD en actividades y competiciones deportivas. Dentro de las AA.DD encontramos una tipología, de tal forma que se diferencia entre clubes elementales y básicos.

Los Clubes elementales tienen un procedimiento de creación más sencillo, ya que están destinados a la participación directa de sus socios en actividades deportivas, y dependiendo del régimen jurídico aplicable en las diferentes CC.AA, estos entes pueden disponer de personalidad jurídica y el régimen de responsabilidad se ve alterado¹¹.

En el caso de los clubes básicos encontramos un aumento de los requisitos para su constitución regulados en el artículo 17 de la LD, así mismo son entes que disponen de

Deportiva a que se refiere la presente Ley. Dichas Sociedades Anónimas Deportivas quedaran sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta Ley y en sus normas de desarrollo.

¹⁰ GÓMEZ GÁLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. Pg. 69. Establece que “Las SAD, al igual que toda SA tienen un marcado carácter mercantil. No obstante, la doctrina pone de relieve que todavía existen manifestaciones de que las SAD no se rigen exclusivamente por principios puramente mercantiles, sino que existe injerencia de los poderes públicos: así en su día no se aplicó el descenso a segunda B de dos SAD que incumplían los requisitos fijados para participar en competiciones deportivas por el RD de SAD 449/1995, de 24 de marzo.”

¹¹ De tal forma que nos encontramos que en base a la legislación de Castilla-La Mancha, más concretamente al Decreto 110/1996 de 23 de julio, por el que se regula el Registro de Entidades Deportivas de Castilla-La Mancha y el Decreto 111/1996 de 23 de julio, por el que se regulan los Clubes Deportivos de Castilla-La Mancha, este tipo de Club deportivo no dispone de personalidad jurídica, mientras que el Decreto legislativo 1/2000, de 31 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del Deporte promulgado por la Generalitat de Catalunya, determina que estos entes sí que disponen de personalidad jurídica.

personalidad jurídica cuyo objeto es la promoción, práctica y participación en competiciones deportivas, pero en este caso dicha participación no se encuentra restringida a los socios de la entidad.

De esta manera, encontramos que los clubes de fútbol que se beneficiaron de la excepción establecida por la disposición séptima de la LD, es decir, aquellos que pese a ser clubes de fútbol participantes en una competición profesional de ámbito nacional no se vieron obligados a modificar su régimen jurídico y transformarse en una SAD se encontrarían dentro del régimen de los clubes deportivos básicos, puesto que la participación en competiciones deportivas no la realizan en todo los casos los socios de estos, sino que la practican futbolistas profesionales, aunque algunos de ellos tengan la condición de socios del club en el que juegan.

2.3 Capital Social

En palabras de Juan Luis Iglesias Prada y Javier García de Enterría, la ordenación jurídica de las sociedades de capital descansa en gran medida sobre la noción del capital social¹². Todas las Sociedades de capital deben ser constituidas con una cifra de capital, que, a priori, pueden fijar de forma libre los socios, pero siempre y en todo caso, respetando el mínimo exigido por la Ley¹³, el cual es de sesenta mil euros.

El capital social representa la suma de los valores nominales de las acciones en que se divide la sociedad, además sirve para determinar los derechos de que disponen los socios dentro de la sociedad, pero también realiza un papel garantista respecto de los acreedores sociales, esta garantía se encuentra representada por la limitación de responsabilidad de los socios.

No se debe confundir capital social con patrimonio, ya que, el primero representa una cifra fija recogida en los estatutos, que representa la suma de los valores nominales de las diferentes acciones en que se divide la sociedad. El concepto de patrimonio se

¹² MENÉNDEZ, AURELIO; ROJO, ÁNGEL; Aparicio, María Luisa, et al. *Lecciones de Derecho Mercantil: Volumen 1*. pg. 418.

¹³ Artículo 4.3 LSC: El capital social de la sociedad anónima no podrá ser inferior a sesenta mil euros y se expresará precisamente en esa moneda.

refiere al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de contenido económico que pertenecen a la sociedad en cada momento.

De esta manera se puede establecer que la cifra del capital social tiene un carácter estable y constante, que solo puede ser modificado mediante el acuerdo formal de aumento o reducción del capital social. Mientras que el patrimonio es una cifra que varía en función de las vicisitudes de la actividad social, porque los resultados de esta tienen una incidencia directa sobre el mismo.

En el caso de las SS.AA.DD la exigencia de un capital social mínimo está sujeta a una regulación específica, pese a que el artículo 3.1 del RDSAD establece que “*en ningún caso podrá ser inferior al establecido en la Ley de Sociedades Anónimas*”¹⁴. El capital mínimo de una SAD lo determinará una comisión mixta establecida en el artículo 3.5 del Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, de modificación del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, el cual establece que el club interesado deberá dirigir un escrito¹⁵ a la comisión mixta establecida en la disposición transitoria primera de la LD solicitando la fijación del capital social mínimo. De la misma forma, la comisión mixta tiene la obligación de fijar el capital mínimo y notificarlo en el plazo de tres meses.

Este capital mínimo será calculado por la comisión mixta¹⁶, según lo establecido en el artículo 3.2 del RDSAD, mediante la suma de dos conceptos. El primer concepto, responderá al 25 por 100 de la media de los gastos realizados por los clubes y SS.AA.DD que participaron en la penúltima temporada finalizada de la competición a la

¹⁴ Actualmente la Ley de Sociedades Anónimas ha quedado derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, por lo que debemos entender que la Ley a la que hace referencia este artículo es la mencionada Ley de Sociedades de Capital.

¹⁵ Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, de modificación del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, artículo 3.5: [...] A dicho escrito, en el que se recogerá la cifra de saldo patrimonial neto que el club estima en función del informe de auditoría, se deberán acompañar los siguientes documentos:

- a) Las cuentas anuales, correspondientes a la temporada deportiva anterior, y el informe de auditoría.
- b) Certificación del acuerdo de transformación o adscripción adoptado por su Asamblea general.
- c) Memoria del proceso de transformación o adscripción que pretende realizar.

¹⁶ Dicha comisión mixta, tal como se establece en la disposición transitoria primera de la LD, estará integrada por personas designadas por el CSD y la Liga Profesional correspondiente, hecho que provoca que entre la doctrina sea denominada como Comisión Mixta CSD-LFP en el caso del fútbol.

que quiere inscribirse la SAD en cuestión, excluyendo las dos entidades de mayor gasto y las dos con menor gasto. El segundo concepto se determina en función de los saldos patrimoniales netos negativos, extraídos del balance que forma parte de las cuentas anuales¹⁷. En el caso que el primer sumando resulte inferior al segundo, el capital social quedará fijado en el duplo del segundo. Los criterios establecidos anteriormente, también serán de aplicación, en el momento de la fijación del capital social mínimo de aquellos clubes que en el momento de acceder a una competición oficial de carácter profesional¹⁸ ostenten ya la forma de SAD.

CAPITAL SOCIAL MÍNIMO =

MEDIA DE GASTO DE LOS CLUBES Y SS.AA.DD EN LA ÚLTIMA TEMPORADA X 25
POR CIENTO

- CIFRA DE SALDO PATRIMONIAL NETO

En caso que la primera cifra sea inferior a la segunda:

CAPITAL SOCIAL MÍNIMO =

CIFRA DE SALDO PATRIMONIAL X 2

Fuente: elaboración propia

3. Régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Deportivas

La reforma ocasionada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, eliminó una de las especialidades establecida en el artículo 27 de la LD que impedía a las SS.AA.DD repartir dividendos hasta que no se constituyese una reserva legal que fuera al menos igual a la mitad de la media de los gastos realizados en los tres últimos ejercicios. Dejando, de esta forma, la

¹⁷ Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, de modificación del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, artículo 3.2.

¹⁸ Por competición oficial de carácter profesional en el ámbito del fútbol, debemos entender dos categorías concretas que son la Primera División de España (también conocida, por motivos de patrocinio, como Liga BBVA), y la Segunda División A de España (cuyo nombre oficial, por motivos de patrocinio se ve alterado a Liga Adelante).

posibilidad de repartir beneficios en las mismas condiciones que las demás SA, es decir, siguiendo lo establecido por los artículos 273 y 274 de la LSC.¹⁹

En las SS.AA.DD el capital lo encontramos dividido en acciones, pero a diferencia de las SA, las acciones no se pueden constituir como acciones al portador, sino que deben ser nominativas. Estas acciones podrán estar representadas por medio de títulos o mediante anotaciones en cuenta, pero en el caso que las acciones de una SAD fueran admitidas a negociación en cualquier Bolsa de Valores deberán estar representadas, de forma imperativa, mediante el sistema de anotaciones en cuenta.²⁰ Estas acciones, en el momento de constitución de la SAD, deberán ser suscritas y desembolsadas en su integridad.²¹ Este hecho contrasta con el criterio al que están sometidas las SA en el régimen general, ya que, a estas solo se les exige que las acciones en que se divide su capital estén íntegramente suscritas por los socios y, que se haya producido el desembolso de, al menos, una cuarta parte del valor nominal de cada

¹⁹ LSC Artículo 273 Aplicación del resultado

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

Artículo 274 Reserva legal

1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.

2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.”

²⁰ En este sentido el artículo 6.2 del RDSAD, determina: “El capital de las sociedades anónimas deportivas estará representado por acciones nominativas. Dichas acciones podrán representarse por medio de títulos o por anotaciones en cuenta, si bien, en caso de ser admitidas a negociación en alguna Bolsa de Valores, deberán estar representadas por medio de anotaciones en cuenta.”

²¹ El artículo 6.1 del RDSAD, establece: “El capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas habrá de desembolsarse totalmente y mediante aportaciones dinerarias.

acción en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad.²² En el régimen jurídico de las SS.AA.DD no caben las aportaciones no dinerarias para la suscripción de acciones, el artículo 6.1 del RDSAD establece de forma expresa que el desembolso del capital, además de tener que ser total, debe hacerse por medio de aportaciones dinerarias, excluyendo, de esta manera, la posibilidad de realizar aportaciones de otro tipo para la suscripción de acciones. Ni tan solo siguiendo el procedimiento establecido por el Capítulo II del Título III de la LSC serían admisibles estas aportaciones no dinerarias, se trata de un precepto que tiende a asegurar una realidad respecto del capital social de las SS.AA.DD.

En la misma línea, en el régimen especial de las SS.AA.DD no tiene cabida las ventajas de los fundadores, según el artículo 7 del RDSAD los promotores y fundadores de una SAD no pueden reservarse ningún tipo de ventajas o remuneraciones, pero sí que establece una excepción respecto de las menciones honoríficas que la misma sociedad quiera otorgar a estas personas, pero deberá ser la sociedad la que les atribuya tales menciones, de tal forma que los fundadores no pueden otorgárselas a ellos mismos.²³

En cuanto al órgano de administración, en el caso de las SS.AA.DD deberá ser siempre y en todo caso un Consejo de Administración, puesto que el artículo 21 del RDSAD²⁴ excluye las demás estructuras de órgano de administración tales como el administrador único o los administradores mancomunados o solidarios.²⁵ Hay que establecer que el número mínimo de integrantes del Consejo de Administración no podrá ser inferior a tres, en virtud de la aplicación de forma supletoria del artículo 242

²² La LSC en su artículo 79, establece: Las acciones en que se divida el capital de la sociedad anónima deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social.

²³ El artículo 6.1 del RDSAD, determina: Cualquiera que sea el procedimiento de constitución, los fundadores y promotores de las sociedades anónimas deportivas no podrán reservarse ventajas o remuneraciones de ningún tipo, salvo las menciones honoríficas que la sociedad anónima deportiva acuerde otorgarles.

²⁴ Artículo 21.1, del RDSAD: El órgano de administración de las sociedades anónimas deportivas será un Consejo de Administración compuesto por el número de miembros que determinen los Estatutos.

²⁵ GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. “El órgano de administración de las SAD debe ser siempre y en todo caso un Consejo de Administración [...]. Lo que no cabe es otra estructura de órgano de administración y representación, tales como administrador único o administradores mancomunados o solidarios.”

de la LSC, ya que, ni la LD ni el RDSAD regulan este aspecto.²⁶ Además, los miembros de este Consejo de Administración estarán sometidos a un régimen especial de incompatibilidades establecido en el artículo 21.2 del RDSAD, en concreto, no podrán ser miembros del Consejo de Administración de una SAD:

- a. Aquellas personas que no puedan serlo conforme a la legislación general de las SA, es decir aquellas personas a las que les afecten las prohibiciones establecidas por el artículo 213 de la LSC.
- b. Aquellas personas que en los últimos años hayan sido sancionadas por una infracción muy grave en materia deportiva.
- c. Las personas que se encuentren de una administración pública o una sociedad participada por una administración pública, si las competencias del órgano o entidad en la que se encuentran están relacionadas con la supervisión, la tutela y control de las SS.AA.DD.
- d. Quienes tengan o hayan tenido en los últimos dos años la condición de alto cargo de la Administración General del Estado y de las entidades de derecho público que se encuentren vinculadas o sean dependientes de esta, en el caso que la actividad propia del cargo tenga relación con la de las sociedades anónimas deportivas.

La LD y el RDSAD establecen también una especialidad respecto de los créditos realizados por los accionistas, los consejeros y administradores de la SAD, y es que tanto en el artículo 27 de la LD como en el 22 del RDSAD, se establece que estos créditos tendrán la consideración de subordinados frente a los demás créditos en que la SAD figure como deudora.

También existen una serie de especialidades en cuanto a la transmisión de acciones de una SAD. Primeramente, se establece que siempre que una persona, ya sea

²⁶ Cabe resaltar que la LD en su redacción original, más concretamente en el artículo 24.1 sí que establecía que el Consejo de Administración de una SAD debía contar con un mínimo de siete miembros, pero a raíz de la promulgación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social este mínimo fue suprimido quedando las SS.AA.DD sujetas al régimen general de las SA regulado por la LSC, en tanto que esta norma es supletoria respecto de la LD y el RDSAD.

física o jurídica, adquiera o enajene acciones de una SAD pasando el adquirente a disponer de una participación significativa en la sociedad, esta persona o el enajenante deberá comunicar al CSD el alcance, plazo y condiciones de la adquisición o de la enajenación²⁷, comunicación que no debe realizarse en el caso de las SA sometidas al régimen general.

Dentro del texto legal también encontramos una serie de prohibiciones especiales aplicables a la participación en el capital de las SS.AA.DD, ya que con el objetivo de proteger el aspecto deportivo de las competiciones profesionales, y evitar situaciones de conflicto de intereses²⁸, se han establecido prohibiciones de suscripción de acciones para determinadas personas tanto físicas como jurídicas.

- a. Se establece, en el artículo 23.1 LD, una prohibición, no sólo respecto de las SS.AA.DD sino también hacia los clubes que consten de forma asociativa y que participen en competiciones profesionales de ámbito estatal, de participar de forma directa o indirecta en el capital de otra SAD que sea participe en la misma competición profesional o, siendo esta distinta, pertenezca a la misma modalidad deportiva.
- b. Además respecto de las personas físicas o jurídicas que no sean una SAD, se establece la prohibición de detentar una participación en los derechos de voto de dos SS.AA.DD igual o superior al cinco por ciento, cuando estas dos SS.AA.DD participen en la misma competición profesional o, siendo

²⁷ El artículo 22.1 segundo párrafo establece qué se debe entender por una participación significativa, en concreto este precepto establece que se entenderá como tal, toda participación que “comprenda acciones u otros valores convertibles en estas o que puedan dar derecho a su adquisición o suscripción de manera que el adquirente pase o deje de tener, junto con los que ya posea, una participación en el capital de la sociedad igual o múltiplo del cinco por ciento”.

²⁸ Estas situaciones de conflicto de intereses se pueden dar en el supuesto que una persona física o jurídica participara de diferentes SS.AA.DD mediante la suscripción de sus acciones. Esta situación desvirtuaría la competición, ya que la persona que participe de estas sociedades siempre pretenderá que aquella SAD con mejores resultados en el devenir de la competición sea la que gane a la otra sociedad en la que participa, pudiendo producirse de esta manera situaciones que en otros deportes se encuentran a la orden del día, como por ejemplo las órdenes de equipo en el caso de la fórmula uno.

de competiciones profesionales distintas, pertenezcan a la misma modalidad deportiva.²⁹

- c. Finalmente, el legislador establece una cláusula que más bien parece destinada a cubrir todos aquellos supuestos que, aún quedando fuera de lo establecido anteriormente, pueda alterar la competición. De tal forma, se establece que no se podrán adquirir acciones de una SAD, u otros valores que puedan dar derecho a la adquisición o suscripción de estas, cuando de este hecho pueda producirse una adulteración, desvirtuación o alteración del normal desarrollo de la competición en que la SAD sea partícipe.³⁰

También se establecen en los diferentes textos legales, es decir, en la LD y el RDSAD, un supuesto de sometimiento a autorización administrativa previa para la adquisición de acciones. Tal como se desprende de la redacción del artículo 22.2 de la LD, aquella persona que pretenda adquirir acciones de una SAD y, que sumando estas a aquellas de las que ya es poseedor, consiga reunir una participación en el total de los derechos de voto de la sociedad igual o superior al 25 por 100, deberá, como requisito previo a la obtención de esas acciones, obtener la autorización previa del CSD, el cual, según reza el siguiente párrafo del mismo precepto, sólo podrá denegar tal autorización en base a las prohibiciones establecidas en el artículo 23 de la LD, o lo que es lo mismo las prohibiciones comentadas anteriormente.

Respecto a las cuentas anuales también encontramos unas cuantas especialidades, pese a que se encuentran sometidas al régimen general como cualquier otra SA, es decir, deben inscribir sus cuentas anuales en el Registro Mercantil de la misma manera que las demás Sociedades, esto quiere decir que deben presentar el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el informe de gestión y el informe de auditoría. Pero las referidas

²⁹LD, artículo 23.2: Ninguna persona física o jurídica que directa o indirectamente ostente una participación en los derechos de voto en una Sociedad Anónima Deportiva igual o superior al cinco por ciento podrá detentar directa o indirectamente una participación igual o superior a dicho cinco por ciento en otra Sociedad Anónima Deportiva que participe en la misma competición profesional o, siendo distinta, pertenezca a la misma modalidad deportiva.

³⁰Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, artículo 23.3: Tampoco podrán adquirirse acciones de una Sociedad Anónima Deportiva u otros valores que directa o indirectamente puedan dar derecho a su suscripción o adquisición cuando de ello pueda producirse el efecto de adulterar, desvirtuar o alterar el normal desarrollo de la competición profesional en la que la sociedad participe.

cuentas anuales también están sometidas a un régimen especial contenido en los artículos 26 de la LD y 19 del RDSAD. En base a estos preceptos, las SS.AA.DD que cuenten con diferentes secciones deportivas deberán llevar una contabilidad que permita diferenciar las operaciones de cada una de estas, independientemente de la integración de esta contabilidad diferenciada en las cuentas anuales³¹. Antes de la inscripción en el RM, las SS.AA.DD deben remitir al CSD y a la Liga profesional en la que participen³² el informe de auditoría de las cuentas anuales y el informe de gestión, este hecho provoca que a diferencia de las SA, para una SAD el informe de auditoría sea siempre obligatorio, pese a que de acuerdo con la redacción de la LSC podrán presentar balance abreviado.³³

Finalmente, la última especialidad que encontramos en el régimen de las SS.AA.DD la encontramos en el supuesto de enajenación a título oneroso de instalaciones deportivas propiedad de esta. En este caso, corresponderá al Ayuntamiento del lugar donde se encuentren las referidas instalaciones deportivas el derecho de tanteo y retracto, y, en caso que el consistorio no ejercite dicho derecho, corresponderá a la Comunidad Autónoma dentro de la cual se encuentren, y subsidiariamente el CSD también puede ejercitar este derecho si ninguno de los anteriores sujetos decide hacerlo.³⁴

³¹ LD, artículo 26.1, establece que: Las sociedades anónimas deportivas que cuenten con varias secciones deportivas llevarán una contabilidad que permita diferenciar las operaciones referidas a cada una de ellas con independencia de su integración en las cuentas anuales de la sociedad.

³² En el caso de los clubes de fútbol deberán remitir las cuentas anuales a la LFP.

³³ Debe entenderse, en todo caso, que se podrá presentar balance abreviado siempre que se cumplan al menos dos de los requisitos establecidos por el artículo 257.1 de la LSC, es decir:

- Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

³⁴ LD, artículo 25.1: En el caso de enajenación a título oneroso de instalaciones deportivas que sean propiedad de una Sociedad Anónima Deportiva, corresponden los derechos de tanteo y de retracto, con carácter preferente, al Ayuntamiento del lugar donde radiquen las instalaciones o, en el caso de no ejercitarlo éste, a la Comunidad Autónoma respectiva y, subsidiariamente, al Consejo Superior de Deportes.

4. Régimen jurídico de las Asociaciones Deportivas

Las Asociaciones Deportivas tienen un régimen jurídico diversificado en diferentes normas, en tanto que son de aplicación de forma supletoria las normas que rigen a las asociaciones que no se integran dentro de la definición de AD.

Según la doctrina de Gómez Gállico³⁵ las normas jurídicas básicas que rigen las asociaciones deportivas son, la Constitución española en su artículo 22, precepto que reconoce el derecho de asociación y establece las bases de las asociaciones que están prohibidas bajo cualquier concepto, como son las asociaciones que tengan como objetivo o como medio la comisión de delitos son consideradas ilegales, de la misma forma que las asociaciones de carácter secreto o paramilitar. En segundo lugar, también se encuentran regidas por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, que desarrolla el derecho contenido en la Constitución. Finalmente las AA.DD también vienen regidas por la LD, en concreto se establece que le son aplicables las especialidades contenidas en la disposición adicional séptima, especialidades que en algunos casos comparte con las SS.AA.DD.

Las AA.DD se constituyen mediante el acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, las cuales se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas de interés general o particular³⁶.

La LD distingue entre clubes elementales y clubes básicos, tal como se ha apuntado anteriormente, la diferencia entre los dos la encontramos en los requisitos necesarios para su constitución.

En el caso del club elemental es suficiente con un documento privado y su inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas. En cambio para la constitución de un club deportivo básico, el acta fundacional ha de estar autorizada por notario, y debe ir acompañada de sus estatutos, los cuales deberán ser inscritos junto con el acta

³⁵ GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. Pg 76

³⁶ GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. Pg 77.

fundacional en el Registro de Asociaciones Deportivas³⁷. Estos clubes deportivos de base asociativa la LD no los califica de forma directa como personas jurídicas, pese a esto, cabe establecer que según la doctrina de Morón Pérez, todas las asociaciones deportivas tienen personalidad jurídica, aunque esta no venga reconocida de forma expresa en la LD. Esta afirmación se basa en el hecho que el artículo 5 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, establece que con el otorgamiento del acta fundacional, en documento público o privado, las asociaciones adquieren personalidad jurídica y plena capacidad de obrar. Este hecho lleva a la autora a afirmar que las asociaciones deportivas tienen personalidad jurídica y, por lo tanto, plena subjetividad tributaria³⁸.

La AD debe estar representada mediante un órgano normalmente denominado Junta Directiva, pese a la no imposición de este nombre por parte de la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación. Las facultades de este órgano se encuentran en todos los actos propios de las finalidades de la asociación, siempre que no requieran autorización expresa de la Junta General, y así lo establezcan los estatutos. En este punto se diferencian con las SS.AA.DD, puesto que tal y como vemos en las AA.DD encontramos una posibilidad de control por parte del socio, de la que encontramos en las sociedades por parte del accionista. En el caso de las AA.DD el órgano de gobierno no dispone de un grado de control del club tan amplio como en las SS.AA.DD, hecho que viene reforzado por el carácter personalista existente en estas entidades, que evita que una persona pueda adquirir el control de la AD por el mero hecho de disponer de más capital que otro y adquirir un mayor número de acciones. En las AA.DD se dispone de un mecanismo de control preestablecido en los estatutos, lo que otorga mayor seguridad al socio respecto de la gestión de la Junta Directiva.

Otro aspecto diferenciador entre las SS.AA.DD y las AA.DD, se produce en el momento de la inscripción, las primeras deben inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas y seguidamente deben formalizar su inscripción en el RM, en

³⁷ MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas”. Revista andaluza de derecho del deporte. 2009, nº 7, pg.15

³⁸ MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas” ob.cit. pg. 19

tanto que disponen de forma jurídica societaria. En cambio, las AA.DD sólo deben inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas, acto que no sólo tiene efectos de publicidad registral, sino que produce además el reconocimiento oficial y la reserva del nombre³⁹.

³⁹ GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. Pg 78.

II. El régimen fiscal de las SS.AA.DD

En el presente capítulo se procederá a realizar un análisis del régimen tributario de los Clubes de Fútbol. Para poder llevar a cabo esta tarea, en primer lugar se estudiará el régimen especial que establece el TRLIS para las SS.AA.DD. En segundo lugar se detallará el régimen fiscal al que están sometidas actualmente las Sociedades Anónimas Deportivas y finalmente se establecerá el régimen fiscal de las AA.DD. Este último hecho nos permitirá establecer posteriormente cuál de los dos regímenes es el más favorable.

1. Análisis de régimen especial establecido por el artículo 129 del texto refundido de la Ley del impuesto de sociedades.

Dentro del articulado del TRLIS encontramos el artículo 129 que, según su título, regula el régimen de las entidades deportivas, pero este título puede dar lugar a confusión, puesto que lo que contiene no es un régimen especial aplicable sólo a las entidades deportivas⁴⁰, sino que dentro del redactado de este precepto encontramos una serie de excepciones aplicables a las SS.AA.DD de nueva creación cuando en su seno se adscriba un equipo profesional, es decir, se trata de un régimen especial para aquellos clubes de forma asociativa que deban o hayan decidido transformarse en una SAD, ya sea porque su órgano de gobierno ha decidido modificar su forma jurídica o, porque uno de los equipos que integran este club ha ascendido a una categoría de las consideradas profesionales.

De esta manera, el artículo 129 del TRLIS no puede considerarse un régimen especial, sino más bien un precepto que se aplica de forma puntual, ya que, nos encontramos que su contenido únicamente será de aplicación en el momento en que se

⁴⁰ Cabe establecer que, en este caso, dentro del concepto de entidad deportiva debemos incluir tanto los clubes de fútbol con forma asociativa como aquellos que desarrollan su actividad con forma de sociedad anónima.

produzca un incremento de patrimonio surgido de la adscripción de un equipo profesional a una SAD de nueva creación⁴¹.

De forma más detallada, el apartado primero del artículo 129 del TRLIS establece que no serán integradas en la base imponible del IS los incrementos de patrimonio que se produzcan a consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una SAD de nueva creación⁴². Este último requisito que se establece, es el que establece la aplicabilidad única de este precepto y de la exención en él contenida, ya que, al establecer el legislador que se aplicará cuando la Sociedad Anónima Deportiva sea de nueva creación, está vetando la posibilidad que una SAD existente con anterioridad a la adscripción de un equipo profesional pueda acogerse a lo establecido en este artículo. Es decir, en el caso de una SAD que dispone de un equipo de fútbol que compite en la Primera División de España, tuviera también un equipo filial que, mediante el ascenso de categoría, alcanza otra competición que se encuentre dentro de las consideradas profesionales, en este caso sería la Segunda División de España, ya que no encontramos más categorías profesionales en este deporte, si la adscripción de este equipo filial produjera un incremento patrimonial, la SAD no podría beneficiarse de lo que establece el artículo 129 del TRLIS, en tanto que no cumple el requisito de ser una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación.

Así mismo, el segundo apartado de este precepto, se centra en establecer unas directrices que la SAD de nueva creación ha de respetar en el momento de integrar a sus cuentas anuales el resultado de la transformación. Dispone que la SAD deberá calcular los incrementos y disminuciones de patrimonio, y amortizará los bienes y derechos

⁴¹ BAHÍA ALMANSA, BELÉN. “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música. 2006, nº 18, pg. 191

⁴² Artículo 129. 1, TRLIS: No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del 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.

aplicándoles el mismo valor y bajo las mismas condiciones que hubieran sido aplicables al club deportivo que adscriba el equipo profesional⁴³.

Finalmente, el artículo en cuestión, establece que la SAD de nueva creación se verá subrogada en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria de titularidad del club deportivo dentro del cual se integraba el equipo profesional, es decir, la sociedad pasará a ser la titular de los activos y pasivos adscritos al referido equipo. Además se establece la obligación de la SAD de cumplir los requisitos que sean necesarios para poder proseguir con el disfrute de aquellos beneficios fiscales de los que ya gozará el club deportivo⁴⁴

2. Tributación actual de las SS.AA.DD

Actualmente, las SS.AA.DD no gozan ninguna del régimen especial que he establecido en el capítulo anterior, ya que, como se ha planteado, nos encontramos que sólo es aplicable en el momento de adscripción de un equipo profesional de un club deportivo de forma asociativa en uno integrado dentro de la forma societaria.

Las SS.AA.DD disponen de un carácter mercantil y, por ello, finalidad de lucro, de tal manera que tributarán de la misma forma que cualquier otra SA, a excepción de las especificaciones que, como hemos visto anteriormente, realiza el artículo 129 del TRLIS,

En el momento en que un club deportivo se transforma en SAD, pese al hecho que el club deportivo ya estaba sujeto al IS y la nueva sociedad fruto de esta transformación también va a estarlo, se va a producir un aumento en el tipo impositivo, aumento que como veremos más adelante, oscila entre un 20 y un 5 por ciento.

⁴³ Artículo 129.2 TRLIS: La Sociedad Anónima Deportiva calculará, a efectos fiscales, los incrementos y las disminuciones de patrimonio, así como las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos objeto de la adscripción, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que hubieran resultado aplicables al club deportivo que adscriba el equipo profesional.

⁴⁴ Artículo 129.3 TRLIS: La Sociedad Anónima Deportiva se subrogará en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria de los que era titular el club deportivo que adscribió el equipo profesional por razón de los activos y pasivos adscritos y asumirá el cumplimiento de las cargas y requisitos necesarios para continuar en el disfrute de los beneficios fiscales o consolidar los gozados por el club deportivo que adscribió el equipo profesional.

En ningún caso se entenderá transmitido el derecho a la compensación de pérdidas.

Este hecho provoca que las SS.AA.DD que actualmente tributan en el IS disponen de un tipo de gravamen general del 30 por ciento, tal y como se establece en el artículo 28 del TRLIS, modificado por la disposición adicional octava⁴⁵. También debe hacerse mención en el hecho que algunas SAD pueden incluirse dentro las empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS⁴⁶, es decir, aquellas sociedades cuya cifra de negocios en el período impositivo inmediatamente anterior sea inferior a diez millones de euros.

De esta manera y, dado que como efecto de la transformación se modifica el tipo de gravamen, se debe proceder a la conclusión de forma anticipada del período impositivo previsto en el artículo 26.2.d) del TRLIS⁴⁷. Este precepto establece un supuesto de interrupción del período impositivo debido a la transformación de una entidad en otra que tributa a un tipo de gravamen distinto. Se debe establecer que no se trataría de un supuesto recogido en el apartado c) de este mismo artículo, ya que, no nos encontramos ante una transformación que provoque que la sociedad resultante de esta sea un sujeto sometido a tributación en el IS, es decir, no se está convirtiendo una entidad que no tributa en ninguno de los regímenes establecidos por el TRLIS que se transforma en un ente sujeto a tributación de este impuesto. Sino que, el caso que nos encontramos es el de una entidad que ya se encuentra sujeta al IS y se transforma en una sociedad que se encuentra sujeta a un tipo de gravamen diferente al que tenía la entidad originaria⁴⁸.

⁴⁵ Disposición adicional octava, TRLIS: El tipo general de gravamen establecido en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley será el:

- 32,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 30 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

⁴⁶ Artículo 108 TRLIS: Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

⁴⁷ Artículo 26.2.d), TRLIS: En todo caso concluirá el período impositivo:

d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

⁴⁸ En este sentido, BAHÍA ALMANSA, BELÉN. “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas” ob. cit. Pg. 192: Se diferencia del contemplado en la letra c), en que en este caso, la sociedad resultante de la transformación sigue estando sujeta al IS, pero ahora pasará a tributar a un tipo de gravamen diferente (generalmente a un tipo de gravamen inferior al

En consonancia con lo establecido en el párrafo anterior, cuando se produzca una transformación de club deportivo a SAD, se producirá la conclusión anticipada del período impositivo en la fecha de efecto de la transformación, en el caso de las SS.AA.DD esta fecha coincidirá con la del momento de inscripción de la nueva forma social en el Registro de Asociaciones Deportivas y en el RM, de tal manera que la fecha de devengo del IS coincidirá con esta misma fecha y se dará comienzo a un nuevo período impositivo para la SAD a resultas de la transformación, período impositivo que finalizará cuando concluya su ejercicio social, que en el caso de las SS.AA.DD suele hacerse coincidir con el período de tiempo en que se disputan las competiciones profesionales.

El club deportivo que se ha transformado en SAD está obligado a presentar la declaración del IS en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión de dicho período impositivo, tal como se establece en el artículo 136.1 del TRLIS⁴⁹, y deberá determinar la base imponible correspondiente al primer período, es decir, el espacio de tiempo que transcurre desde el inicio del período ordinario hasta que se produce la transformación, todo ello conforme al régimen tributario que en ese momento le sea aplicable al club deportivo en cuestión.

Por su parte, la SAD deberá determinar la base imponible que corresponde al segundo período, es decir, el espacio de tiempo que comprende desde el momento de la transformación hasta la finalización del período ordinario.⁵⁰

De esta manera, el esquema de la tributación de las SS.AA.DD, a partir del primer período impositivo, es decir, una vez presentada la liquidación correspondiente a este, ya que, es un período que puede conllevar cierta dificultad, en tanto encontramos la transformación de club deportivo a SAD y la posible aplicación, dependiendo de los casos, del régimen especial establecido en el artículo 129 del TRLIS, tal y como se ha

general) o bajo un régimen tributario especial (de los comprendidos en dicha Ley para determinadas entidades que pueden tener forma mercantil).

⁴⁹ Artículo 136.1 del TRLIS: [...] La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

⁵⁰ BAHÍA ALMANSA, BELÉN. “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas” ob. cit. Pg. 192

establecido en el subcapítulo anterior. Este esquema de tributación se podría resumir en que al resultado contable de la sociedad debemos aplicarle las correcciones o ajustes extracontables, ya sean positivas o negativas:

RESULTADO CONTABLE
+/- AJUSTES EXTRACONTABLES
= BASE IMPONIBLE

El resultado que obtenemos con esta operación es la base imponible de la SAD, a la que tendremos que sustraer las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en el caso que existieran:

BASE IMPONIBLE
- BASE IMPONIBLE DE EJERCICIOS ANTERIORES

En este paso se obtiene la cifra de base imponible a la que se aplicará el tipo de gravamen, que tal y como hemos establecido anteriormente, es del 30 por ciento en el régimen general y del 25 por ciento para aquellas sociedades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS:

BASE IMPONIBLE
X TIPO DE GRAVAMEN (30% o 25%)
= CUOTA ÍNTEGRA

El montante obtenido conforma la cuota íntegra, en el caso de que existan a esta cifra se le deberán aplicar las deducciones por la realización de determinadas actividades. En el caso de las SS.AA.DD, además de los gastos deducibles para todos los demás sujetos del IS, con anterioridad a la promulgación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre en su versión vigente desde el 1 de septiembre de 2004, se podían

considerar gastos fiscalmente deducibles en el IS aquellos gastos que hubieran realizado para la promoción y el desarrollo de actividades deportivas no profesionales, en aquellos clubes con los que hubieran establecido un vínculo contractual oneroso en base al artículo 28 de la LD, sin embargo, pese a la derogación de este precepto y, en tanto se encontraba vinculado al artículo 14.3 del TRLIS, estos desembolsos siguen siendo considerados como fiscalmente deducibles, en base a este precepto, por la doctrina⁵¹. Este gasto deducible, tal como establece el mismo precepto del TRLIS sólo es aplicable a las SS.AA.DD, por lo tanto se puede establecer que al derogar el artículo 28 de la LD no se ha producido ningún cambio en la tributación de las SS.AA.DD, puesto que ambos compartían redacción.

CUOTA ÍNTEGRA

- DEDUCCIONES (en este concepto se circunscriben tanto las deducciones a las que tienen derecho el conjunto de Sociedades Anónimas, así como, la establecida anteriormente que sólo se aplica a las SS.AA.DD).

-BONIFICACIONES

= CUOTA LÍQUIDA

Finalmente se obtiene la cuota líquida, a la que se deberá descontar, en el caso que se hayan realizado, las retenciones i ingresos en cuenta, y los pagos fraccionados, y el resultado que se alcanza es la cuota diferencial, ésta última es la cifra que la SAD deberá abonar en concepto de IS:

CUOTA LÍQUIDA

⁵¹ BAHÍA ALMANSA, BELÉN. “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas” ob. cit. Pg. 192 i 193. A partir del momento en que el club se convierte en SAD, en el período impositivo que se inicia tras la transformación, podrá la SAD considerar como gasto fiscalmente deducible en el IS, además de los establecidos con carácter general, aquellos que la misma acredite haber realizado para la promoción y el desarrollo de actividades deportivas no profesionales o los que realicen clubes en clubes deportivos con lo que hayan establecido un vínculo contractual oneroso, necesario para la realización del objeto y finalidad de aquellas [art. 14.3.b) TRLIS y art. 28 Ley del Deporte]

- RETENCIONES I INGRESOS EN CUENTA

- PAGOS FRACCIONADOS

= CUOTA DIFERENCIAL

A continuación realizaré un ejemplo práctico, con datos ficticios, para poder visualizar cómo sería la tributación de una SAD.

The Shire SAD

Ingresos: 95.020.000€

Gastos: 54.820.000€

Beneficio antes de impuestos: 40.200.000

A este beneficio antes de impuestos, en este caso no se le aplica ninguna corrección, de esta manera, la misma cifra corresponderá también a la base imponible, a la que deberá aplicarse el tipo impositivo del 30 por ciento, ya que, no cumple los requisitos necesarios para ser considerada una empresa de reducida dimensión ni tampoco una microempresa.

$40.200.000 \times 30 \text{ por ciento} = 12.060.000\text{€}$

El resultado obtenido corresponde a la Cuota Íntegra, a la que se le podrá aplicar las deducciones y bonificaciones pertinentes a cada caso concreto. En el presente caso encontramos que ésta Sociedad ha realizado un gasto de 500.000€ en la formación de los trabajadores en las nuevas tecnologías y una inversión en Innovación i Desarrollo de 1.500.000€.

Cálculo deducción por I+D:

$1.500.000 \times 25 \text{ por ciento} = 375.000\text{€}$

Cálculo deducción por formación de los trabajadores, en este caso, como los años anteriores no había realizado inversión alguna en formación de los trabajadores, debemos aplicar el coeficiente del 2 por ciento sobre el total para determinar el importe de la deducción:

$500.000 \times 2 \text{ por ciento} = 10.000\text{€}$

Aplicamos las deducciones a la base imponible:

$12.060.000\text{€} - 375.000 - 10.000 = 11.675.000\text{€}$

Esta cifra corresponde con la Cuota Líquida, en el presente caso no tenemos que aplicar ningún tipo de retención ni ingreso en cuenta, ni tampoco pagos fraccionados, de tal forma que, esta cifra corresponderá también a la Cuota Diferencial, y por lo tanto, a la cifra que la SAD debe satisfacer en concepto de IS.

3. Régimen tributario de las Asociaciones Deportivas

Dentro de las AA.DD podemos encontrar diferentes regímenes tributarios, en primer lugar, nos encontramos con el régimen de las entidades sin fines lucrativos que se aplica a aquellos clubes que hayan sido calificados de utilidad pública mediante acuerdo del Consejo de Ministros. Seguidamente, encontramos el régimen de las entidades parcialmente exentas. Y también encontramos clubes deportivos que tributan en el régimen general del IS.

3.1 Régimen de las entidades sin fines lucrativos

Este régimen lo encontramos regulado en la Ley 49/2002 y en el reglamento que la desarrolla⁵². Este se aplica a aquellas entidades que tengan alguna de las formas que establece el artículo 2⁵³, siempre que estas cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3⁵⁴. Entre las formas establecidas por los anteriores preceptos se encuentran las asociaciones declaradas de utilidad pública, de tal forma, entre las AA.DD privadas, los clubes que participen en competiciones oficiales nacionales, es decir, aquellos a los que se permitió conservar la forma jurídica de asociación en virtud de la disposición adicional séptima, cuando hayan obtenido la declaración de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros. Estos clubes, además de obtener esta declaración, también

⁵² Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que aprueba el reglamento para la del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁵³ Artículo 2, Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

deberán cumplir los requisitos que se enumeran en el artículo 3 y, que la doctrina acierta en destacar tres. En primer lugar se destaca la exigencia de una inexistencia de ánimo de lucro, en segundo lugar se establece que los cargos en los clubes deben ser gratuitos, ya que, se establece una excepción a esta gratuidad aplicable a las federaciones y al Comité Olímpico, entidades que no son objeto de este trabajo. En tercer lugar se destaca la necesidad que la entidad que reúna estos requisitos para que le sea aplicable el régimen especial opte de forma efectiva por éste régimen, y debe comunicárselo a la Administración a través de la correspondiente declaración censal⁵⁵.

Teniendo en cuenta estos requisitos, las únicas que no podrán beneficiarse, en ningún caso, de este régimen son las SS.AA.DD, ya que son sociedades mercantiles con ánimo de lucro los cargos de las cuales tienen retribución. Pero de la misma manera, no pueden ser reconocidos como entidades de utilidad pública los clubes que mantuvieron la forma de AD en el momento de entrada en vigor de la LD, ya que, al igual que sucede en las SS.AA.DD, los cargos de estos también son retribuidos.

La especialidad de este régimen la encontramos en la exenciones de que dispone, en este caso nos centraremos únicamente en aquellas aplicables respecto del IS, dentro del cual destacan las siguientes.

Los donativos y donaciones que reciban con el objeto de colaborar con los fines de la entidad, las cuotas que satisfagan los propios miembros y las subvenciones. No obstante, no están exentas aquellas subvenciones destinadas a financiar las explotaciones económicas no exentas, es decir, todo lo que no se encuentre dentro del objeto de la AD que ha sido declarada de utilidad pública. Las ayudas económicas recibidas en base a contratos de patrocinio publicitario. Las rentas que procedan del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad. Los ingresos derivados de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos. Las rentas que se obtengan en base a explotaciones económicas que se declaren exentas, en este sentido los artículos seis y siete de la Ley 49/2002 establece que entre estas se encuentran: 1) los ingresos obtenidos mediante la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o

⁵⁵ MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas”. Ob. cit. pg. 22.

deminarios; 2) aquellos obtenidos por la elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia; 3) las explotaciones económicas consistentes en la prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física; 4) aquellas que tengan un carácter auxiliar respecto de las explotaciones exentas; y 5) explotaciones económicas de escasa relevancia. Se deben considerar como tales, en base a la doctrina, las que no superen una cifra neta de negocios de veinte mil euros⁵⁶.

La totalidad de los ingresos obtenidos por estas actividades económicas descritas no se integraran en la base imponible del IS, por lo tanto, esta última estará formada únicamente por las rentas no exentas, pese a que en la declaración deban incluirse la totalidad de las rentas, independientemente de si están exentas o no. Este hecho provoca que, al no estar gravados, los gastos en los que haya incurrido la entidad y que sean imputables de forma única a las rentas exentas, no serán deducibles, así como las amortizaciones correspondientes a elementos que no estén afectos a una de las actividades que integran la base imponible.

A la base imponible determinada conforme lo establecido anteriormente, se le aplicará un tipo de gravamen reducido, muy inferior al 30 por ciento aplicable en el régimen general, del 10 por ciento, según se establece en el artículo 10 de la Ley 49/2002.

De esta manera, el esquema de la tributación de estas entidades resultará similar al de las SS.AA.DD, pero nada más lejos de la realidad, ya que, si observamos con detenimiento, podemos observar que gracias a las rentas exentas y a un tipo de gravamen muy inferior al tipo general, al que deben hacer frente las SS.AA.DD, estos entes disponen de un régimen tributario que a primera vista es más favorable.

Para continuar con el mismo sistema utilizado con la tributación de las SS.AA.DD, el esquema quedaría de la siguiente manera:

⁵⁶ En este sentido, MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas”. Ob. cit. pg. 24. Establece que “se consideraran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”

RESULTADO CONTABLE, en este concepto se deberá incluir tanto las rentas exentas como las no exentas, ya que, el hecho de que no computen para la determinación de la base imponible no exime de la obligación de incluirlas en la contabilidad de la que resultará el referido resultado.

+/- AJUSTES EXTRACONTABLES

= BASE IMPONIBLE

A esta base imponible deberemos aplicarle el tipo de gravamen reducido del 10 por ciento con lo que obtendremos la cuota íntegra.

BASE IMPONIBLE X TIPO DE GRAVAMEN (10%) = CUOTA ÍNTEGRA.

El resto del esquema resulta idéntico al realizado anteriormente para las SS.AA.DD, puesto que las especialidades de este régimen las encontramos en la determinación de la base imponible y el tipo de gravamen reducido.

3.2 Régimen de las entidades parcialmente exentas.

Paralelamente al régimen de las entidades sin fines lucrativos, se encuentra un régimen para aquellas entidades parcialmente exentas del que se pueden beneficiar ciertas entidades no lucrativas. Este es de aplicación respecto a entidades sin ánimo de lucro a las que no se les aplique el régimen de las entidades sin fines lucrativos, es decir, aquellos entes que pese a no disponer de un ánimo de lucro no hayan sido declarados de utilidad pública, por lo tanto, carecen del reconocimiento necesario del Consejo de Ministros para poder tributar en el régimen de las entidades sin ánimo de lucro⁵⁷.

Este régimen de las entidades parcialmente exentas es aplicable a los clubes deportivos, ya que, por su objeto suelen ser entidades sin ánimo de lucro, excepto,

⁵⁷ Debe tenerse en cuenta que la ausencia de ánimo de lucro no viene determinada por la no realización de actividades económicas, sino que se determina por el hecho que los ingresos obtenidos mediante actividades económicas no son susceptibles de distribución.

obviamente, en el caso de las SS.AA.DD, ya que, al disponer de carácter mercantil disponen en todo caso de ánimo de lucro. De tal forma, que aquellos clubes deportivos que no tengan la forma de SAD y que no hayan sido calificados como de utilidad pública, al quedar excluidos del régimen de las entidades sin fines lucrativos, tributarán en base al régimen de las entidades parcialmente exentas⁵⁸.

Junto con los clubes deportivos encontramos otras entidades en este régimen, como pueden ser las ligas, las agrupaciones de clubes, los entes de promoción deportiva, o cualquier otra fundación o federación deportiva, pero no son objeto de estudio en el presente trabajo.

Este régimen se caracteriza por dos motivos, en primer lugar por establecer un tipo reducido del 25 por ciento, en este caso se podría alegar que las SS.AA.DD también pueden tributar a un tipo de gravamen del 25 por ciento en el caso que sean empresas de reducida dimensión, afirmación que es cierta, pero cabe establecer que solo optan a este tipo aquellas SS.AA.DD que no dispongan de una cifra de negocio superior a diez millones de euros en el ejercicio anterior, mientras que en este caso es siempre y en todo caso el mismo tipo de gravamen.

En segundo lugar, el régimen de las entidades parcialmente exentas, se caracteriza por declarar exentas las rentas obtenidas por estas entidades en tres supuestos determinados, establecidos en el artículo 121.1 del TRLIS:

En primer lugar cuando los ingresos procedan de la realización de actividades constitutivas de su objeto o finalidad específica; las rentas que deriven de adquisiciones

⁵⁸ Artículo 120 TRLIS: El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta ley, en relación con el 9.3 TRLIS: **3.** Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- f) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

y transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad y, finalmente, las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. Estas nuevas inversiones deben realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización empleado fuera inferior⁵⁹.

En este régimen especial, la doctrina establece que las exenciones previstas en el cuerpo normativo son de escasa operatividad, en tanto que, se declaran no exentos de forma expresa los rendimientos derivados de explotaciones económicas⁶⁰.

La base imponible vendrá integrada de forma única, por las rentas no exentas, de las que deberán sustraerse únicamente los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, así como los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas sólo serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el desarrollo de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

A modo de resumen, cabe destacar que la base imponible determinada conforme a las rentas no exentas, pese a que, al igual que se ha establecido antes, deberán contar en el resultado contable, puesto que el hecho que estén exentas no es determinante para no incluirlas.

RESULTADO CONTABLE, incluyendo tanto rentas exentas como las no exentas. +/- AJUSTES EXTRACONTABLES = BASE IMPONIBLE

⁵⁹ Artículo 120.1 TRLIS

⁶⁰ En este sentido, MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas”. Ob. cit. pg. 26.

De esta operación obtenemos la base imponible a la que deberemos aplicar el tipo de gravamen reducido del 25 por ciento.

BASE IMPONIBLE X TIPO DE GRAVAMEN (25 por ciento) = CUOTA ÍNTEGRA.

4. Consideraciones finales. ¿Qué sistema es el más favorable?

Una vez analizados el régimen general de las SS.AA.DD y los regímenes especiales de las AA.DD, es decir, el régimen de las entidades sin fines lucrativos y el régimen de las entidades parcialmente exentas, es conveniente realizar una suerte de recopilación de contenidos para poder determinar cuál de los tres sistemas resulta más beneficioso para los sujetos implicados.

En primer lugar hay que establecer las diferencias existentes en la determinación de las bases imponibles. En el régimen de las entidades sin fines lucrativos encontramos un gran número de exenciones contenidas en el artículo 6 de la Ley 49/2002 que afectan a la determinación de la base imponible, algunas de estas exenciones resultan bastante beneficiosas, como por ejemplo las rentas derivadas de explotaciones económicas, ya que, constituyen gran parte de los ingresos de los clubes deportivos. La regulación de las entidades parcialmente exentas también dispone de ciertas exenciones pero, tal y como se ha establecido antes, no son tan operativas como las que encontramos en el régimen de las entidades sin fines de lucro, ya que no comprenden las explotaciones económicas. Finalmente el régimen general de las SS.AA.DD no dispone de exenciones al uso, pero si dispone de otros mecanismos aplicables para poder reducir la cantidad resultante en la cuota diferencial⁶¹.

En este primer caso, el régimen jurídico más favorable es el de las entidades sin ánimo de lucro, pese a esto, al ser un régimen tan cerrado, en tanto que necesitas el reconocimiento del Consejo de Ministros para que una entidad sea considerada como de utilidad pública, provoca que el régimen más favorable, por el hecho de ser más

⁶¹ En este caso estoy haciendo referencia a mecanismos tales como las deducciones, las amortizaciones, etc.

accesible y el que beneficia más a los clubes deportivos de forma asociativa, en detrimento de las SS.AA.DD, sea el de las entidades parcialmente exentas.

En segundo lugar, cabe analizar el tipo de gravamen que se aplica en los diferentes supuestos. De nuevo volvemos a encontrarnos con que el régimen de las entidades sin fines lucrativos dispone de un tipo impositivo más reducido que el resto, mientras que estos entes aplican a sus bases imponibles un gravamen del 10 por ciento, las entidades parcialmente exentas deben aplicarle un 15 por ciento más, elevando la cifra al 25 por ciento. Y, finalmente las SS.AA.DD disponen de un tipo de gravamen del 30 por ciento, el tipo más elevado de entre todos los regímenes.

De esta manera se repite la situación que encontrábamos en el primer supuesto, el régimen más favorable vuelve a ser el de las entidades sin fines lucrativos, pero sigue siendo un régimen al que es muy difícil acceder, por los mismos motivos establecidos antes, se requiere la declaración de utilidad pública por parte del Consejo de Ministros y, además requiere de la gratuidad de sus cargos, hecho que no sucede en ninguno de los clubes de fútbol de base asociativa que participan en competiciones profesionales a nivel profesional. Por lo tanto el régimen más favorable vuelve a ser el de las entidades parcialmente exentas, en tanto que, es más accesible para los clubes deportivos al no establecer unos requisitos tan rígidos y dispone de un régimen fiscal moderadamente más favorable que no el régimen general de las SS.AA.DD.

En definitiva, parece que tributariamente hablando el régimen general de las SS.AA.DD no es el que más beneficios aporta a los intereses de los clubes deportivos, ya que, cuanto más capital tienes que destinar a satisfacer las obligaciones tributarias, menos capital puedes invertir tanto en infraestructuras como en activos para el club deportivo⁶², situación en la que se ven beneficiados los clubes de forma asociativa, ya que, al no tener que realizar un desembolso mayor disponen de una cierta ventaja respecto a las SS.AA.DD.

⁶² Inclúyase dentro de estos activos a los jugadores, el cuerpo técnico, así como el material necesario para la práctica del deporte.

	AA.DD en régimen de Entidades sin fines lucrativos	AA.DD en régimen de entidades parcialmente exentas.	SAD en régimen general del IS.
Determinación de la base imponible	Disponen de exenciones detalladas en el artículo 6 de la Ley 49/2002. Exenciones que afectan a las explotaciones económicas.	Disponen de exenciones, sin embargo no resultan tan operativas al no incluir las explotaciones económicas.	No disponen de exenciones, los únicos mecanismos para reducir la base imponible son los mismos de los que dispone cualquier otra S.A
Tipo de gravamen	Tipo del 10 por ciento	Tipo del 25 por ciento	Tipo del 30 por ciento, el cual puede ser inferior en caso de cumplir los requisitos de las empresas de reducida dimensión.

III. Conclusiones

Una vez concluido el estudio sobre la tributación de las SS.AA.DD, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. A lo largo del desarrollo del trabajo se ha puesto de manifiesto una total falta de transparencia con lo que respecta a la tributación de las SS.AA.DD, siendo esta no en todos los casos, achacable al legislador ni a los poderes públicos. Sino por el complejo entramado que se genera a causa del hecho que un Club deportivo disponga de equipos disputando competiciones profesionales de ámbito nacional, y a la vez, tenga también algún otro equipo fuera de una competición de las consideradas profesionales, puesto que el primero se encontrará integrado en una SAD, conforme al artículo 19.1 de la LD⁶³, mientras que el segundo podrá seguir tributando como club deportivo. Hecho este que dificulta la obtención de información.

2. El sistema de SS.AA.DD establecido por la LD no ha solucionado el problema de la financiación suficiente de los clubes de fútbol, ya que, la solución que esta norma planteaba para este problema, era la posibilidad que las SS.AA.DD pudieran cotizar en mercados secundarios para, de esta manera, obtener la financiación necesaria para la realización de sus actividades⁶⁴. Pues bien, esta solución no ha dado sus frutos, puesto que actualmente ninguna SAD se encuentra sometida a cotización en ningún mercado secundario. En parte, este hecho puede ser debido a que ninguno de los dos grandes clubes, que son el Real Madrid Club de Fútbol y el Fútbol Club Barcelona, optaron por la forma jurídica societaria, dejando únicamente a los clubes más modestos la

⁶³ En este sentido el artículo 19.1 LD: Los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, adoptarán la forma de Sociedad Anónima Deportiva a que se refiere la presente Ley. Dichas Sociedades Anónimas Deportivas quedarán sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta Ley y en sus normas de desarrollo.

⁶⁴ En este sentido la disposición transitoria sexta establece que: Transcurridos tres años desde la entrada en vigor de la modificación de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, efectuada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, las sociedades anónimas deportivas que hayan cumplido con todas las obligaciones establecidas en la misma y que no hayan sido sancionadas por alguna de las infracciones previstas en el artículo 76.6 de la citada Ley, podrán solicitar la admisión a negociación de sus acciones en las Bolsas de Valores.

posibilidad de cotizar en Bolsa y, teniendo en cuenta el endeudamiento⁶⁵ de estos, resulta complicado que puedan llegar a cumplir los requisitos necesarios para que se les autorice a cotizar en un mercado secundario.

3. El endeudamiento al que me he referido antes, también ha provocado que algunas SS.AA.DD hayan tenido que acudir a la financiación a través de la venta de acciones a fondos de inversión o multimillonarios extranjeros, pueden servir de ejemplo el caso del Real Racing Club de Santander o el Málaga Club de Fútbol, ambos con cuantiosa participación extranjera. Este hecho, criticado por parte de la doctrina⁶⁶, ya que, nos encontramos con que estas personas pueden ser ajenas a la filosofía de la SAD. Y no debemos olvidar que estas, pese a ser entes de titularidad privada, disponen de una masa social de aficionados de la que carecen cualquiera de los demás entes societarios que podamos encontrar en el tráfico jurídico.

4. Respecto de la tributación de las SS.AA.DD, encontramos que el régimen especial establecido por el artículo 129 del TRLIS, no puede considerarse como tal, ya que, no encontramos un régimen de tributación prolongado en el tiempo diferente del que disponen las demás SA, sino que este artículo establece un régimen especial aplicable únicamente al supuesto y momento de transformación de un Club deportivo en SAD, estableciendo reglas especiales para la determinación de la base imponible del primer ejercicio, y regulando las singularidades propias del proceso de transformación. Pero, una vez transcurrido este primer ejercicio tributario, que podría denominarse de transición entre la forma asociativa y la forma societaria, a la SAD se le aplicará el régimen general del IS, por lo tanto a partir de ese momento no dispone de ningún tipo de régimen especial, a excepción de alguna deducción que sólo estas pueden realizar, y tributarán de la misma manera que lo hacen el resto de Sociedades Anónimas. Por lo que no resulta del todo correcto establecer que se trata de un régimen especial de tributación.

⁶⁵ En este sentido, los datos arrojados por el portavoz socialista de deportes, pone de manifiesto esta dificultad.

<http://ecodiario.eleconomista.es/interstitial/volver/50023286782/futbol/noticias/4967422/07/13/Los-16-clubes-de-futbol-de-primera-que-son-SAD-deben-a-Hacienda-mas-de-500-millones.html#.Kku81FB5Mjl88rH>

⁶⁶ GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER. Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas ob. cit. Pg 74.

5. Finalmente, encontramos que la tributación de las SS.AA.DD resulta menos favorable a sus intereses, por ser más elevada, que de la que disponen las AA.DD. Ya que las primeras tributarán, por norma general, a un tipo del 30 por ciento, mientras que las segundas pueden encontrarse en un tipo de gravamen del 10 o el 25 por ciento. Según sean entidades sin fines lucrativos y que dispongan de la declaración del Consejo de Ministros de utilidad pública, o sean consideradas únicamente como entidades parcialmente exentas. Además las exenciones de las que disponen, según el tipo de régimen en que se circunscriban, las AA.DD provocan unas diferencias en la determinación de la base imponible que favorecen a estas últimas. Este hecho se traduce en una pérdida de competitividad de las SS.AA.DD, puesto que si tenemos en cuenta que los dos equipos con una cifra de negocios más elevada⁶⁷, es decir los que disponen de un mayor presupuesto, se benefician del régimen de las AA.DD que resulta más favorable fiscalmente hablando, aquellos clubes que se encuentren bajo la forma de SAD, que no debemos olvidar que ya se encuentran en inferioridad de condiciones, puesto que sus ingresos son menos elevados, disponen de un régimen tributario menos favorable, situación que se traduce en una merma de recursos disponibles para la contratación de jugadores en detrimento de la calidad de la competición.

6. En base a lo que se ha establecido en el punto anterior, cabe establecer que si la LD pretendía fomentar la competitividad de los clubes de fútbol mediante su conversión en SAD, no lo ha conseguido, puesto que actualmente, nos encontramos una diferencia en la competitividad de los clubes de fútbol, en parte causada por la conversión de estos en SS.AA.DD.

⁶⁷ En esta afirmación entiéndase por estos dos clubes al Real Madrid Club de Fútbol y al Fútbol Club Barcelona.

IV. Bibliografía

BAHÍA ALMANSA, BELÉN. “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2006, nº 18, pg. 183-195.

CAZORLA GONZALEZ-SERRANO, LUIS. “A vueltas con el régimen de responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas deportivas”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2013, nº 40, pg. 59-81.

DURO VENTURA, CÉSAR. “La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas deportivas: la nueva ley concursal”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2004, nº 11, pg. 105-117.

FERNANDEZ DE SOTO BLASS, MARIA LUISA. “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2006, nº 17, pg. 63-81.

GARCIA CABA, MIGUEL MARIA. “Algunas reflexiones sobre la reciente aplicación de la reforma concursal al fútbol español: ¿cañonazos contra moscas o salvas de honor para mariposas?”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2012, nº 36, pp. 397-427. – “Los mecanismos de control económico del fútbol profesional español: régimen jurídico vigente y futuras propuestas de reforma”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2012, nº 35, pg. 384-414.

GONZÁLEZ ESPEJO, PABLO. “El informe sobre el fútbol inglés y su gobierno: algunas reflexiones y lecciones para nuestro fútbol”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2009, nº 27, pg. 227-233.

MENÉNDEZ, AURELIO; ROJO, ÁNGEL; APARICIO, MARÍA LUISA, et al. *Lecciones de Derecho Mercantil: Volumen 1*. 11ª Edición. Navarra: Aranzadi, SA, 2013. 654, Colección de Derecho mercantil.

MORÓN PÉREZ, MARIA DEL CARMEN. “La tributación de las entidades deportivas”. *Revista andaluza de derecho del deporte*. 2009, nº 7, pg. 13-40.

RAMOS HERRANZ, ISABEL. *Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen jurídico actual*. Madrid: Reus, 2012. 213, Colección de Derecho mercantil.

VIDAL WAGNER, GUILLERMO. “Tributación de Federaciones y Clubes deportivos en la Ley de Impuesto sobre Sociedades”. *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*. 2004, nº 12, pg. 217-226.

BORRÁS AMBLAR, FERNANDO; NAVARRO ALCÁZAR, JOSÉ VICENTE. *Impuesto sobre sociedades: comentarios y casos prácticos: Volumen 1*. 3ª Edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, 1086, Colección Tributación.

- *Impuesto sobre sociedades: comentarios y casos prácticos: Volumen 2*. 3ª Edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, 1741, Colección Tributación.

PLA VALL, ÁNGELES; SALVADOR CIFRE, CONCHA. *Impuesto sobre sociedades: régimen general y empresas de reducida dimensión*. 7ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, 467.

V. Webgrafía

Base de datos Thomson Reuters Aranzadi Bibliotecas: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

Legislación publicada en el BOE: <http://www.boe.es/legislacion/legislacion.php>

Relación de Sociedades Anónimas Deportivas según datos del Consejo Superior de Deportes: <http://www.csd.gob.es/csd/asociaciones/6SAD/relacion-sad/>

Procedimiento para la transformación de Clubes en Sociedades Anónimas Deportivas: <http://www.csd.gob.es/csd/asociaciones/6SAD/04proctransf/>

Datos sobre el endeudamiento de los clubes que disponen de forma societaria: <http://ecodiario.eleconomista.es/interstitial/volver/50023286782/futbol/noticias/4967422/07/13/Los-16-clubes-de-futbol-de-primera-que-son-SAD-deben-a-Hacienda-mas-de-500-millones.html#.Kku81FB5Mjl88rH>