

ENTIDADES DEPORTIVAS, FISCALIDAD DEL FUTBOL, AYUDAS ESTATALES Y DEUDA DE LOS CLUBES. ¿ES VIABLE EL ACTUAL MODELO?

Sports organizations, taxation of football, state aids and debt of the clubs.

It is feasible the current model?

RAFAEL VALENTÍN-PASTRANA AGUILAR
Universidad Rey Juan Carlos

Sumario: 1. Introducción. 2. Reformas en la fiscalidad de los clubes y futbolistas 3. Régimen fiscal 4. Entidades parcialmente exentas del TRLIS 5. Las entidades deportivas con ánimo de lucro: las SAD 6. El problema de la financiación del estado con los clubes 7. La deuda del fútbol con la Administración Pública 8. El deporte y las ayudas estatales a los clubes de fútbol 9. ¿Es viable el modelo de entidades deportivas en España? 10. Conclusiones 11. Bibliografía y fuentes consultadas.

Resumen: En el presente artículo se aborda el régimen de financiación de los clubes de fútbol españoles, así como su peculiar sistema de tributación. Por otra parte se tratan temas controvertidos tales como las ayudas estatales a los clubes, que han originado siete expedientes sancionadores por parte de la Comisión Europea y el complejo panorama referente a la deuda que tienen los clubes con las administraciones públicas, por ello formulamos en este artículo nuestra perspectiva sobre el futuro del actual modelo.

Palabras clave: Fútbol, Deuda, Tributación, Sociedades Anónimas Deportivas, Ayudas estatales, subvenciones.

Abstract: In the present article it is approached the funding scheme of Spanish football clubs, as well as its peculiar taxation system. Moreover treated controversial topics as state aids to clubs, which have led to seven disciplinary proceedings by the European Commission and the complex picture regarding the debt of the clubs with public administrations, thus in this article we formulate our perspective on the future of the current model.

Keywords: Football, debt, taxation, Sports Corporation, State Aids, Subvention.

1. Introducción

Toda la regulación planteada sobre derecho deportivo en España, así como la relación que tienen las Administraciones Públicas con las entidades deportivas,

tienen un carácter relativamente novedoso, dado que no se realizó estipulación alguna hasta el sistema regulatorio introducido a partir de la Constitución de 1978.

La intervención pública en el deporte está recogida en el artículo 43.3 de la CE, que establece que *"Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio."*

El sector deportivo se encuentra dentro de las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas. Conforme al artículo 148.1.19.^a del texto constitucional, éstas podrán asumir en sus respectivos Estatutos de Autonomía competencias en materia de "Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio".

La totalidad de los Estatutos de Autonomía han asumido el deporte como un ámbito donde cada Comunidad Autónoma ejercerá competencias propias de carácter exclusivo. Esta afirmación puede predicarse tanto de los textos estatutarios iniciales, aprobados entre 1979 y 1983, como de los nuevos Estatutos de algunas Comunidades Autónomas.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, la mayoría de los Estatutos de Autonomía han hecho uso de la cláusula residual del artículo 149.3 de la Constitución con arreglo a la cual las materias no atribuidas expresamente al Estado pueden corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos para asumir competencias exclusivas sobre el régimen jurídico de las asociaciones de todo tipo, cuya actividad se desarrolle principal o mayoritariamente en el territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. Dicha atribución competencial abarca, a las asociaciones deportivas de ámbito autonómico.

La intervención pública en el deporte se produce por parte de las tres Administraciones territoriales, es decir, la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y la Administración Local, de acuerdo con el marco competencial asumido.

Igualmente, se produce la intervención privada de agente, en la figura de las federaciones deportivas, las cuales gozan de un régimen jurídico especial.

De manera que, el régimen jurídico del deporte se caracteriza por la existencia de ámbitos estrictamente privados, y en los que serán de aplicación las normas de derecho privado, y otros ámbitos, señalados en la ley, que al ser parte de la esfera jurídico-pública, se regirán por normas de derecho administrativo.

Es fundamental reseñar la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte regula el marco jurídico en que debe desenvolverse la práctica deportiva en el ámbito del Estado, y el Real Decreto 1835/1991 de 20 de diciembre, sobre federaciones deportivas españolas y Registro de Asociaciones Deportivas, tiene como objeto el desarrollo reglamentario de aquellos aspectos que son necesarios para la determinación del modelo federativo.

Como se ha indicado anteriormente, las federaciones deportivas juegan un papel importante en su intervención en el deporte. Las federaciones deportivas españolas *"son entidades asociativas privadas, sin ánimo de lucro y con*

personalidad jurídica y patrimonio propio e independiente del de sus asociados, que además de sus propias atribuciones, ejercen por delegación funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso, como agentes colaboradores de la Administración pública”, tal y como las define el Consejo Superior de Deportes.

Las federaciones deportivas españolas están a su vez formadas por federaciones deportivas de ámbito autonómico, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, ligas profesionales y otros colectivos interesados con intereses en el deporte.

En cuanto a las funciones encomendadas a las federaciones deportivas españolas, son las propias de defensa y promoción general del deporte federado de ámbito estatal, que se extienden al conjunto del territorio nacional, y su organización territorial se ajustará a la del Estado en Comunidades Autónomas.

En cuanto a su régimen jurídico, las federaciones deportivas españolas se rigen por la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, por el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre federaciones deportivas españolas y Registro de Asociaciones Deportivas, y por sus estatutos y reglamentos.

Dado que el presente artículo aborda las ayudas estatales a los clubes de fútbol, es necesario destacar al Consejo Superior de Deportes. La actuación de la Administración del Estado en el ámbito del deporte, corresponde y será ejercida directamente por este. Las competencias de este órgano, aparecen reguladas en el artículo 8 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

Los órganos rectores del Consejo Superior de Deportes son el Presidente y la Comisión Directiva. En la Comisión Directiva se encuentran representadas, la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales, las federaciones deportivas españolas y personas de reconocido prestigio en el mundo del deporte.

"Sus competencias abarcan cuatro grandes bloques:

- 1. El reconocimiento de nuevas modalidades deportivas y la autorización de la inscripción de las asociaciones deportivas que señala la Ley del Deporte, y el RD 1835/1991 que lo desarrolla*
- 2. La aprobación definitiva de los estatutos y reglamentos de las asociaciones deportivas citadas, cuya revisión e inscripción corresponde al Registro de Asociaciones Deportivas, regulado en el capítulo XI del Real Decreto 1.835/1991, de 20 de diciembre.*
- 3. La designación de los miembros del Comité Español de Disciplina Deportiva, y de otros órganos colegiados.*
- 4. La realización de los estudios, dictámenes e informes que le encomiende el Presidente del Consejo Superior de Deportes."*

Por último, destacar El Registro de Asociaciones Deportivas ejecuta los Acuerdos tomados por la Comisión Directiva que tienen como entre otros fines el reconocimiento, e inscripción en sus diferentes Secciones y Libros, de las entidades deportivas.

A nivel europeo, existe una ausencia de mención del deporte en los Tratados internacionales, aunque sí existen relevantes resoluciones jurisprudenciales que tratan este ámbito, como es la sentencia del conocido caso Bosman por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en 1995.

Por otra parte, en el ámbito de la Comisión europea, ha habido intentos de llevar a cabo una armonización de los elementos comunes que comparten los Estados miembros de la Unión Europea con el fin de establecer un Modelo de Deporte Europeo.

La ausencia de una verdadera política comunitaria del deporte está relacionada con la falta de regulación del deporte en los Tratados, ya que no existe un soporte jurídico y claro y específico en este ámbito.

Se han producido iniciativas por parte del Parlamento Europeo desde 1993 con el fin de incluir un artículo que haga referencia al deporte. Este deseo también ha sido retomado en ocasiones por la Comisión. Además, destacar, que tanto el Consejo de Niza de 2000 como en la Declaración de Ámsterdam han tratado por primera vez el deporte como concepción de una política económica y un fenómeno homogéneo.

Sin embargo, en la actualidad, existen posturas contrarias a la inclusión de la actividad deportiva en el Tratado de la Unión Europea, puesto que esto supondría una mayor base legal a la atribución de los fondos europeos deportivos de los Estados miembros y un aumento de la capacidad normativa de la Unión Europea que las autoridades deportivas tradicionales, así como las entidades supranacionales deportivas como la UEFA, no están dispuestas a soportar.

2. Reformas en la fiscalidad de los clubes y futbolistas

En lo relativo a la fiscalidad de los clubes de fútbol profesional, en los últimos años, se han realizado diferentes reformas para equipararse con la tributación en otros países de la Unión Europea como pueden ser Francia o Alemania. Debido a la evidencia de que el sistema llevado a cabo en España no es el adecuado, debido a la gran deuda que ostentan los clubes con la administración se han creado nuevas reformas para parar esta situación.

La reforma más destacada en lo relativo a los jugadores profesionales, es la Reforma fiscal del Gobierno en 2015 que modifica el régimen de los *impatriados* conocida como ley Beckham, en la cual, los jugadores de fútbol extranjeros recién llegados a España tributaban en su sueldo en un 24% con el objetivo de atraer a personal cualificado a España. En esta nueva reforma se fija un tipo del 24% en los primeros 600.000€ y el resto tributara al tipo marginal máximo que será del 47% como cualquier otro contribuyente español.

En cuanto a quien afecta el régimen jurídico tributario por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas, el artículo 9 LIRPF establece que afecta "a los deportistas residentes en territorio español y a los no residentes en territorio español que trasladen su domicilio fiscal a un paraíso fiscal durante el periodo

impositivo del traslado y en los cuatro siguientes años". Por otro lado el artículo 46 LIRNR, establece que "afecta a los residentes de otro Estado Miembro de la UE que obtengan su mayor parte de la renta en España y opten por tributar en el IRPF".

Cabe por otro lado, definir que es el derecho a la imagen, que es un derecho fundamental ubicado en la Sección 1ª "De los derechos fundamentales y de las libertades públicas", del Capítulo II "Derechos y Libertades", del Título I "De los derechos y deberes fundamentales", reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución, según el cual: "Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen". La normativa que circunscribe la regulación de la imagen ha de partir del artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985. Fue una de las primeras normas donde se reconoce la posibilidad de explotación de la imagen del deportista.

Por otro lado, en lo relativo a los clubes, hacienda obliga a los clubes de fútbol a tributar por el impuesto de sociedades. Hasta el 31 de diciembre del 2014, si una asociación no superaba los 100.000 euros anuales de ingresos y no realizaba actividades económicas estaba exenta de realizar el impuesto de Sociedades. Pero con la entrada en vigor de la ley 27/ 2014 de 27 de noviembre, esto es modificado, ya que en la misma se explicita que "cualquier entidad, sea del tipo que sea, que a 1 de enero de 2015 no se encuentre en situación de baja en el Registro correspondiente estará en la obligación de presentar el impuesto sobre Sociedades".

Por otro lado, en la Exposición de Motivos de la citada ley se ha establecido un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los clubes que desarrollan actividades de carácter profesional, determinando la obligatoriedad de convertir los clubes profesionales en sociedades anónimas deportivas. Pero no todos los clubes lo han cumplido, de ahí la consecuencia de que algunos clubes disfruten de una tributación del 25% y no del 30%, tal y como deberían tributar si estuviesen organizados en sociedades anónimas deportivas.

La Comisión Europea ha venido discutiendo si la posibilidad de que no se hayan convertido en SAD les ha beneficiado fiscalmente hasta el punto de constituir una ayuda no amparada por el Derecho de Competencia Comunitario, y no la legalidad de la forma jurídica de los clubes afectados.

Estamos, pues, ante el análisis por parte de las autoridades comunitarias de competencia de una actuación del Estado español, en la que se analiza y se "juzga" su actuación, y no a los clubes, que podría haber vulnerado el mercado comunitario. Por este motivo, además de otros que a continuación expondré, la Comisión Europea se ha propuesto investigar a algunos clubes de fútbol profesional para prevenir que se cometan irregularidades y que todos clubes estén en la misma situación.

3. Régimen fiscal:

Hecha una primera manifestación sobre las reformas introducidas en los distintos tipos de tributación en función de los deportistas y las distintas entidades,

es obligado continuar con el régimen fiscal y tributario consolidado a través de nuestra legislación. Para analizar el régimen tributario de las entidades deportivas resulta esencial hacer una distinción entre aquellas entidades que no tienen una finalidad lucrativa y las entidades deportivas con ánimo de lucro.

En relación con las primeras, es de aplicación la Ley 49/2002, sus requisitos y los beneficios fiscales que regula y el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)

Con referencia a las entidades deportivas con ánimo de lucro, hay destacar algunas peculiaridades que afectan a las sociedades anónimas deportivas, pues, como establecen Pablo Chico, Ana Delgado o Luis Cazorla entre otros, por lo que se refiere a su tributación, en nada se diferencian del resto de sociedades anónimas.

En primer lugar, estas entidades, están sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Dicho tributo se encarga de gravar grava la renta de las sociedades y otras 18 entidades jurídicas, constituyendo su hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

En consecuencia, las entidades deportivas no lucrativas, como personas jurídicas que realizan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, serán sujetos pasivos del mismo.

Sin embargo, de acuerdo con el art. 9.2 de la TRLIS, están parcialmente exentas *"en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título"*

Por ello, también es de aplicación la Ley 49/2002 que se encarga de la regulación de las exenciones de la TRLIS. Como indica Ana María Delgado, *la aplicación subsidiaria del TRLIS significa que, tanto para las rentas exentas como para aquellas rentas no exentas, serán de aplicación, además de las reglas específicas que contiene la Ley 49/2002, las normas del régimen general del Impuesto sobre Sociedades*. Los artículos de la TRLIS y su desarrollo reglamentario que regulan las entidades deportivas sin ánimo de lucro son los relativos a la formación de la base imponible y a las deducciones a practicar en la cuota del Impuesto.

En cuanto a los regímenes especiales de la TRLIS que también son de aplicación, destacar, los regulados en el título VII del TRLIS:

- a) el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el capítulo VIII;
- b) el régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulados en el capítulo XII, con la excepción del tipo de gravamen a que se refiere el art. 114;

c) el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero regulado en el capítulo XIII.

A tenor del art. 9.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, aquellas entidades deportivas cuya naturaleza sea pública. *En este sentido, el art. 9 TRLIS declara la exención del Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado (como el Consejo Superior de Deportes) y las entidades de Derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.*

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la principal norma tributaria que afecta a la fiscalidad de las entidades deportivas sin ánimo de lucro en España es la citada Ley 49/2002.

En su art. 2, la Ley 49/2002, establece lo siguiente:

"Tienen la consideración de entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la propia ley en su art. 3, las siguientes:

- a. Las fundaciones.*
- b. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1988, 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 finalidades lucrativas a que se refieren los párrafos anteriores».*

Dado que el presente artículo se centra en los clubes deportivos, vamos a hacer un análisis exhaustivo entorno al régimen de este tipo de entidad deportiva. Los clubes deportivos aparecen definidos en el art. 3 de la Ley del Deporte; *"Los clubes deportivos son asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas, que tienen como objeto la promoción de una o de varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas."*

Determinados clubes deportivos también pueden regularse mediante el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002. Como se ha indicado anteriormente, éstos, se clasifican en elementales, básicos y sociedades anónimas deportivas. Como se analizará más adelante, necesariamente tendrán que adoptar esta última forma si participan en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal.

Como hace referencia Ana Delgado, los clubes deportivos pueden tener o no ánimo de lucro según la forma jurídica que adopten. En este sentido, las sociedades

anónimas deportivas, por el hecho de tratarse de sociedades mercantiles, poseen tal ánimo de lucro, mientras que el resto de clubes deportivos, esto es, los clubes deportivos elementales y básicos, no lo tienen.

Por consiguiente, sólo aquellos clubes deportivos que estén dotados de personalidad jurídica, no tengan ánimo de lucro, estén reconocidos de utilidad pública y cumplan el resto de los requisitos de la Ley 49/2002 gozarán del régimen fiscal especial contemplado en esta última Ley

En definitiva, nos estamos refiriendo a los clubes deportivos elementales y básicos y, dentro de ellos, a los que hayan conseguido la declaración de utilidad pública, cuestión ésta que, como se verá más adelante, no es fácil de obtener para este tipo de entidades, desde un punto de vista práctico.

Existen unos requisitos para las entidades sin ánimo de lucro que quieran beneficiarse del régimen especial. En relaciona las entidades deportivas, es necesario que persigan un interés general de los que se incluyen *"defensa de los derechos humanos y de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, fortalecimiento institucional, cooperación para el desarrollo, promoción del voluntariado, promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, fomento de la tolerancia, fomento de la economía social, desarrollo de la sociedad de la información e investigación científica y desarrollo tecnológico. Por consiguiente, dentro de los fines de interés general se encuentran los deportivos."*

Destacar que esta lista no es una enumeración y taxativa sino *"meramente ejemplificadora"* del concepto de interés general.

Autores como Pedreira, consideran que no tiene sentido la elaboración de esta lista puesto que se acepta cualquier fin.

Destacar el art. 3.3º de la Ley 49/2002 que aunque aparentemente parece querer excluir las explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad estatutaria de las entidades sin finalidad de lucro («que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria»), inmediatamente precisa que «se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad».

Otro requisito que se establece en la Ley es en el régimen fiscal especial de las entidades sin finalidad de lucro, es el del destino de los recursos a la realización de estos fines. De acuerdo con el art. 3.2 de la Ley, al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos de las entidades, se destinen a la realización de las finalidades perseguidas por las mismas.

Como indica Ana Delgado *"Se pretende evitar con este requisito que las entidades sin fines lucrativos se conviertan en un mecanismo jurídico empleado con el único fin de conservar o disponer de determinados patrimonios gozando de un régimen fiscal especial muy favorable, pero sin reportar, a cambio, ningún beneficio a la colectividad."*

Asimismo, la Ley 49/2002 indica una serie de rentas o ingresos computables. En primer lugar, las rentas de las explotaciones económicas, las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad y por último, un tercer grupo de rentas está constituido por los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto.

También, en el art. 3.5º de la Ley 49/2002 se establece que los órganos de dirección de las instituciones no lucrativas «no podrán participar en los resultados económicos de la entidad ni por sí mismos ni a través de persona o entidad interpuesta».

Un requisito necesario que sea de aplicación la Ley 49/2002 es el de la prohibición de reversión. En el art. 3.6 de la Ley, se establece que en caso de disolución, el patrimonio de las entidades sin finalidad de lucro se destinará, bien a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la misma y, bien a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan finalidades de interés general.

Otro requisito, son las obligaciones formales y contables, entre las que están: la inscripción en el registro correspondiente art. 3.7., el cumplimiento de las obligaciones contables, que se tienen que observar en los términos establecidos por las normas por las que se rigen las entidades o, en su defecto, por el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias, como establece el art. 3.8.

Conviene recordar, asimismo, que respecto a las federaciones deportivas, rige la Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a éstas, las cuales deberán ser tenidas en cuenta a la hora de cumplir con las obligaciones formales derivadas de la contabilidad.

Respecto al tercer grupo de obligaciones, éstas son las de rendición de cuentas, que, de conformidad con el art. 3.9º de la Ley 49/2002, se ajustarán igualmente a las previsiones establecidas en la legislación específica de cada tipo de entidades...

Por último, otra de las obligaciones que presentan estas entidades es la elaboración anual de una memoria económica. Su contenido, el plazo de presentación y la determinación del órgano ante el cual se tendrá que presentar, se regula en el art. 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades sin Finalidad Lucrativa y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (RESFL).

Dicha memoria, debe presentarse ante de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad. Si las entidades estuvieran adscritas a la Dependencia

Regional de Inspección o a la Oficina Nacional de Inspección, se presentará en éstas últimas.

El plazo de presentación es de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio, es decir, normalmente, hasta el 31 de julio del año siguiente, quedando exoneradas de dicha aquellas entidades que no participen en sociedades mercantiles, si su volumen total de ingresos del periodo impositivo no supera los 20.000 euros.

La aplicación del régimen fiscal especial depende de la voluntad de las entidades se tiene que comunicar expresamente a la Administración tributaria de la correspondiente opción. Se trata de un régimen voluntario, de manera que se lo podrán aplicar directamente las propias entidades que consideren que reúnen los requisitos de la Ley y opten por su aplicación.

Ana Delgado establece que dicha opción se ejercerá en la forma y plazo que se establezca reglamentariamente y tiene carácter indefinido mientras no se renuncie a su aplicación. La opción se tiene que comunicar a la Administración tributaria a través de la correspondiente declaración censal.

Conviene también destacar todas aquellas rentas exentas de acuerdo con el art. 6.2 de la Ley 49/2002, del Impuesto sobre Sociedades, siendo éstas las siguientes:

"1. Las derivadas de los siguientes ingresos: a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad. b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta. c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo."

4. Entidades parcialmente exentas del TRLIS

En cuanto a las entidades deportivas que o bien no quieran o desee disfrutar del régimen fiscal especial otorgado por la Ley 49/2002 tendrán que aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas.

En este sentido cabe destacar el art. 69.3 de la TRLIS según el cual "las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior". Este precepto se refiere a aquellas entidades sin fin lucrativo que cumpla con los requisitos enumerados anteriormente para poder gozar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.

Se trata por lo tanto, de un régimen "automático" dado que no se requiere que se lleve a cabo un reconocimiento expreso del mismo.

En opinión de Corcuera, este régimen es aplicable a las ligas profesionales, las agrupaciones de clubes y los entes de promoción deportiva de ámbito estatal, ciertos clubes deportivos y determinadas fundaciones.

Este régimen de exención parcial del Impuesto de Sociedades, supone unos beneficios menores en relación al régimen analizado anteriormente de la Ley 49/2002, ya que El ámbito material de la exención de rentas es muy inferior. Como señala Ana Delgado, en el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 las únicas rentas sujetas y no exentas son las que derivan de explotaciones económicas diferentes a las del art. 7 de dicha norma. Por otra parte, el tipo de gravamen aplicable en el régimen de entidades parcialmente exentas es muy superior, siendo éste del 25 por 100, al del régimen fiscal especial, que es del 10 por 100.

Y, finalmente, no son aplicables a las donaciones que reciban las entidades sometidas a este régimen de exención parcial los importantes beneficios fiscales establecidos para las entidades beneficiarias del mecenazgo en la Ley 49/2002.

5. Las entidades deportivas con ánimo de lucro: Las SAD

En la Ley del Deporte, se establece la obligación de que los clubes que desarrollen actividades deportivas se conviertan en sociedades anónimas deportivas, comúnmente denominadas; SAD.

Se trata de una nueva forma jurídica similar al régimen de las sociedades anónimas pero con determinadas características relativas al deporte.

Si bien existen unas especialidades tributarias, las SAD, tributan de acuerdo con el régimen de cualquier sociedad anónima.

Es relevante distinguir la existencia de dos formas distintas de llevar a cabo la transformación en sociedades anónimas deportivas. Por un lado, cuando la transformación afecta a un club o equipo profesional que participe en competiciones oficiales, de ámbito estatal y carácter profesional. Este caso aparece regulado en la disposición adicional 5ª del Real Decreto 1251/1999.

Por otro, como indica Ana María Delgado, , la transformación voluntaria en sociedad anónima deportiva, tanto para los clubes que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal sin que tal transformación les venga impuesta por el

acceso a una competición oficial de carácter profesional, como para los clubes que no participen en competiciones oficiales de ámbito estatal. Estos supuestos se encuentran regulados en la disposición adicional 8ª del mencionado Real Decreto 1251/1999.

En el caso de que un club de fútbol se convierta en una Sociedad Anónima Deportiva, se produce un cambio del régimen fiscal aplicable. De manera que ya no se regula por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 o de entidades parcialmente exentas del TRLIS, sino por el régimen general aplicable a las sociedades mercantiles del Impuesto sobre Sociedades.

Esto supone, que comienzan a tributar como cualquier otra sociedad anónima. Entre los efectos que se derivan de este cambio de tributación, destacar el cambio de tipo de gravamen. Éste pasa del tipo reducido del 10 por 100 en el primer caso, o del 25 por 100 en el segundo caso, al general del 30 por 100.

También, que en el momento de la inscripción de la nueva forma social, la sociedad anónima deportiva, en el Registro de Asociaciones Deportivas y en el Registro Mercantil se devenga en el Impuesto sobre Sociedades y comienza un nuevo período impositivo para la sociedad anónima resultante de la transformación, que finalizará cuando concluya su ejercicio social.

El club deportivo que lleva a cabo la transformación, tiene como obligación el presentar en el plazo de 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión de dicho período impositivo la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sociedades en el plazo de los, tal y como señala el art. 136.1 TRLIS.

6. El problema de la financiación del Estado con los clubes

La coexistencia de estas dos figuras societarias, y las ayudas del Estado a algunos clubes de fútbol, han sido objeto de una investigación por parte de la Comisión Europea y debate por parte de ésta.

Los clubes de fútbol en muchas ocasiones, han encontrado financiación pública para poder lograr sus propios objetivos e intereses sociales. Un ejemplo claro es el caso de la financiación del nuevo estadio del Athletic Club de Bilbao, el conocido como Nuevo San Mamés por parte de las autoridades locales, que han financiado el coste de este estadio y que es utilizado en exclusiva y como si fuese un bien privativo del Athletic Club de Bilbao.

Además el fútbol español y comunitario se ha visto envuelto por diversas irregularidades en varias ocasiones, tras la salida a la luz de supuestos fraudes fiscales llevados a cabo por algunos clubes de fútbol profesionales, lo que ha provocado que la Comisión Europea lleve a cabo una serie de investigaciones.

Al estar considerados entidades sin fines lucrativos" las federaciones deportivas apenas pagan impuestos por los ingresos que obtienen de los partidos de fútbol.

En España, este fraude quedo constatado a través de la financiación pública de algunos clubes de fútbol profesional españoles, lo que supuso la apertura de una investigación por parte de la Comisión Europea.

Toda esta problemática hizo que Bruselas, en el año 2014, comunicase que había abierto un expediente sancionador a España por conceder ayudas de estado ilegales a siete equipos de fútbol españoles, entre los que se encontraban; el Real Madrid, Athletic de Bilbao, Barcelona, Osasuna, Valencia, Elche y Hércules.

El Real Madrid, Athletic de Bilbao, Osasuna y Barcelona incumplieron la legislación comunitaria al no convertirse en Sociedades Anónimas Deportivas, y poder beneficiarse del régimen especial.

Lo que la Comisión Europea discute no es la legalidad de la forma jurídica de los clubes afectados, sino si la posibilidad de que no se hayan convertido en SAD, manteniéndose como clubes deportivos, les ha beneficiado fiscalmente hasta el punto de constituir una ayuda no amparada por el Derecho de Competencia Comunitario. Se trata por tanto, de un análisis por parte de las autoridades comunitarias de competencia de una actuación del Estado español, que podría haber vulnerado el mercado comunitario.

Por otra parte, en el caso de los tres clubes valencianos, Valencia, Elche y Hércules, el expediente sancionador se abrió por los préstamos y avales que les concedió la Comunidad Valenciana. Las Administraciones podrían haber concedido ayudas públicas ilegales o incompatibles con las leyes europeas según confirman fuentes de Competencia. Si las ayudas se declararan ilegales o no compatibles con los Tratados, se exigiría que esas ayudas se devolviesen, total o parcialmente.

En relación a esto, Joaquín Almunia, señaló que tanto con las ayudas de Estado, las de la Generalitat Valenciana, como con las deudas a Hacienda y a la Seguridad Social, de los clubes de fútbol *"no pueden recibir un trato diferente del de otros agentes económicos"*.

7. La deuda del fútbol con la Administración Pública

Muchos ciudadanos españoles son conscientes de que, a través de sus impuestos, se están financiando y lucrando los clubes de fútbol español desde hace varias décadas. No hay que irse muy atrás para ver la masiva deuda que ha sido imparable y que hasta el año 2013 no había dado síntomas de que pudiera mostrar mejoría esta situación.

La deuda pública acumulada entre los clubes de primera y de segunda división del fútbol español desde el año 2000 hasta la temporada 2012/2103 era de más de 738,5 millones de euros, cuando en la temporada 1999-2000 la deuda acumulada entre Primera y Segunda era 191,6 millones de euros.

Desde 2013 y por primera vez en quince años, se ha empezado a reducir la deuda pública del fútbol. El secretario de Estado de Relaciones con las Cortes, José Luis Ayllón, cifraba en 542,6 millones de euros lo que los equipos debían a la Agencia Tributaria a 31 de agosto de 2014.

Por contra, José María Mollinedo, secretario general del Sindicato de Técnicos de Hacienda, estima que no será hasta el verano de 2021 cuando se puedan saldar estas obligaciones. *"Se va en buena dirección, pero no tenemos aún claro el número de años que harían falta para saldar esa deuda. Al ritmo que llevamos, creo que puede que tarde unos siete años en resolverse"*.

Por último, dado que se trata de un negocio que mueve tanta cantidad de dinero, y puesto que el caudal público es uno de sus pilares principales de financiación, sería lógico que tanto los clubes como la administración pública, mostraran más claridad y transparencia en sus cuentas.

Por parte de la Administración, el Consejo Superior de Deportes es el único que aporta información sobre la deuda pública, pero solo publica la cantidad total, sin detallar la deuda de cada equipo. La respuesta de la Agencia Tributaria y de la Seguridad Social es también negativa. Ambos organismos se amparan en que dichos datos no son de acceso público debido a leyes de protección de datos.

En definitiva, las cuentas de la deuda y del dinero público del fútbol siguen sin estar claras. Los clubes de Primera y Segunda tampoco promueven una mayor transparencia y son entidades opacas en este sentido.

8. El deporte y las ayudas estatales a los clubes de fútbol

En la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, específicamente en su artículo 13 del mismo se establece que *"A los efectos de esta Ley se consideran clubes deportivos las asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas."*

Asimismo, el artículo 14 de dicha ley establece la siguiente clasificación de los clubes deportivos;

a) *Clubes deportivos elementales.*

b) *Clubes deportivos básicos.*

c) *Sociedades Anónimas Deportivas*

El presente artículo se centra concretamente en el régimen fiscal de las terceras, las S.A.D. y de los clubes de fútbol. Por ello es necesario hacer referencia al concepto de los mismos.

Las S.A.D. se definen como; *"Los clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal deberán ostentar la forma jurídica de sociedad anónima deportiva, estableciéndose pequeñas singularidades con relación al régimen general de las sociedades anónimas, como el poder participar únicamente en competiciones oficiales profesionales de una sola modalidad deportiva, la delimitación de su objeto social a la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, en su caso, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras*

actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica, ciertas limitaciones a la libre transmisibilidad de las acciones y por último una serie de obligaciones de facilitar información, de carácter contable y accionarial, tanto al Consejo Superior de Deportes como a las Ligas Profesionales."

Concretamente, y para cuantificar de que volumen de entidades estamos teniendo en consideración, hay que tener en cuenta que en la actualidad existen 128 S.A.D. de fútbol y 127 S.A.D. de baloncesto.

Resulta esencial hacer referencia a las normas contables e información periódica, que son las obligaciones contables de las S.A.D.

En el caso de que las sociedades anónimas deportivas tengan más de una sección deportiva, están obligadas a llevarán una contabilidad específica para cada una de ellas, de manera que se puedan identificar las diferentes operaciones relativas a cada una.

Dicha contabilidad de las sociedades anónimas deportivas, debe de cumplir con el contenido establecido en el Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas así como, por sus disposiciones de desarrollo. El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá aprobar mediante Orden la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.

Por último, destacar que *"en apartados específicos de la memoria de las cuentas anuales se recogerá, la distribución del importe neto de las cifras de negocios correspondientes a las actividades propias de cada sección deportiva de la sociedad, derechos de adquisición de los jugadores, inversiones realizadas en instalaciones deportivas, derechos de imagen de los jugadores y aquellos otros extremos de relieve que se establezcan en las normas de adaptación a que se refiere el apartado anterior"*.

Con referencia a la obligación de facilitar Información periódica, se puede distinguir entre información semanal y la anual.

La primera de ellas, se referirá al período comprendido entre el inicio del ejercicio y el último día de cada semestre natural, será formulada por los administradores de la sociedad y habrá de ser remitida al Consejo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del período.

Esta información deberá de contener al menos unos estados intermedios de la sociedad de los indicados en la norma de elaboración de cuentas 12ª "Estados financieros intermedios" contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y, en su caso, un balance de la sociedad y del grupo consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad y una memoria consolidados del grupo de sociedades referidos a dicho período. Adicionalmente, se elaborará un informe en el que consten las transacciones de la sociedad con sus administradores, directivos y accionistas significativos.

En cuanto a la segunda, la información anual se tiene que facilitar al Consejo Superior de Deportes y estará compuesta por las cuentas anuales individuales y, consolidadas, incluyendo en ambos casos el informe de gestión, la memoria y el informe de auditoría.

En relación a las sociedades anónimas deportivas, cuyas acciones coticen en una Bolsa de Valores, deberán respetar cumplir con la legislación del Mercado de Valores. *La Comisión Nacional del Mercado de Valores, una vez recibida la información pertinente, remitirá al Consejo Superior de Deportes una copia de la misma en el plazo de diez días y, en el caso de que el informe del auditor no contuviese una opinión favorable, podrá suspender la cotización de las acciones por el tiempo que considere necesario* con el fin de garantizarse la transparencia en la formación de los precios.

Además tal y como se indica en la web El Ministro de Economía, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, regulará las especialidades que pueden concurrir en relación con el alcance y la frecuencia de la información que las sociedades anónimas deportivas cotizadas en Bolsa deberán hacer pública y establecerá los modelos o formularios relativos a la información periódica, así como las instrucciones de cumplimentación de tales formularios.

Existen también unas auditorías complementarias, las cuales El Consejo Superior de Deportes, de oficio o a petición de la liga profesional correspondiente, podrá exigir el sometimiento de una sociedad anónima deportiva a la misma. Destacar que *la sociedad anónima deportiva estará obligada a colaborar con el auditor de cuentas, facilitándole toda la información que le sea solicitada por éste, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

9. ¿Es viable el actual modelo en España?

Numerosos expertos, de entre los que destaca que el economista Gay de Liebana, han afirmado que el modelo del fútbol español es deficitario por su propia concepción y por su propio entramado legislativo.

Estos expertos creen que la recuperación del sector exige un cambio radical del modelo de negocio. KPMG Sports ve el fútbol como un puzzle de seis piezas y aboga por cambios en todas ellas: desde los operadores de televisión y los derechos audiovisuales, al control económico de los clubes y la estructura de la LFP, pasando por las relaciones entre esta y la federación española. Encajar de una forma diferente de la actual todas estas piezas permitiría no solo hacer viable el sector sino atraer nuevas inversiones y explotar mejor el negocio que las une, dicen.

Para ello ha sido necesario centralizar los derechos de televisión y modificar el sistema de reparto para hacerlo más equitativo, aun reconociendo la preeminencia

que deben seguir teniendo Real Madrid y Barcelona como motores del negocio, siempre según el informe.

Esa reforma, que ha sido introducida a través del Real Decreto 5/2015, debería completarse con la elaboración de planes de viabilidad económica para cada club y el fortalecimiento de los órganos de control económico que les vigilan, que además deben ser independientes. Entre las medidas que proponen para la Segunda División está la posibilidad de que el descenso permita reducir los salarios de la plantilla.

El informe de KPMG es un intento, no el único, de buscar una solución al túnel en el que se ha metido el fútbol. El Gobierno, a través del CSD, hace tiempo que se dio cuenta de que todos los males de la crisis económica se concentraban multiplicados en este negocio peculiar. En abril firmó un protocolo con los clubes para que se pusieran al día con Hacienda, que se había convertido en una fuente más de financiación para el sector. Estranguladas las habituales operaciones inmobiliarias, subvenciones públicas, crédito y venta de jugadores por la crisis, a muchos clubes les salía más barato aplazar y renegociar la deuda con la Agencia Tributaria pero el Gobierno se plantó.

10. Conclusiones

En el presente artículo se ha abordado la distinción entre los clubes de fútbol y las Sociedades Anónimas Deportivas, haciendo especial referencia al sistema de conversión en SAD y a los regímenes fiscales existentes en el ámbito deportivo.

Cabe señalar que la conversión en SAD de los clubes de fútbol era parte de un Plan de Saneamiento que se inició con el proyecto de Ley que se aprobó en Consejo de Ministros el 5 de mayo de 1989. Finalmente, éste entró en vigor con el título de Ley 10/1990 de 15 de octubre. En su origen, se pretendía que las SAD fuesen una solución a los problemas de endeudamientos que ya en los años 90 sufrían los clubes de fútbol.

Entre los años 1991 y 1992, los clubs que se habían convertido en SAD al ver como grandes clubes españoles y europeos invertían grandes cantidades de dinero en fichajes de jugadores extranjeros, dejaron a un lado sus compromisos legales y se centraron en incrementar sus presupuestos. Sin embargo, dado que sus ingresos *no corrían en el mismo sentido ni con la misma velocidad que sus gastos*, muchas SAD acabaron endeudándose hasta quedar inactivas, como por ejemplo Club Atlético de Marbella SAD ó C.P. Mérida SAD. Por otra parte, dado el escaso control e inactividad por parte de las instituciones y la Administración, clubes como el Real Madrid o el FC Barcelona continuaron endeudándose aceleradamente.

Como hemos indicado con anterioridad, recientemente Europa, concretamente la Comisión, ha decidido abrir un expediente a los clubes de fútbol como Real Madrid, FC Barcelona, Athletic Bilbao y Osasuna, puesto que no se habrían convertido en SAD para así beneficiarse del régimen de los clubes deportivos.

Entiendo que el problema radica en que las SADs se propusieron como una solución a la situación financiera del fútbol, garantizando teóricamente como indica Álvaro Delgado, un mejor funcionamiento a aquellos clubes endeudados, cuando en realidad lo que permitía, era que las entidades "saneadas" pudieran seguir compitiendo bajo la forma jurídica asociativa de los Clubes Deportivos y así beneficiarse de su régimen fiscal. De manera que, lo que buscaba la Ley, era que determinados grandes Clubes no tuvieran que convertirse en SAD.

Ahora bien, el fracaso de las SAD no es la causa principal de que en la actualidad, nuestro fútbol sea uno de los más endeudados. La situación actual se debe a un cúmulo de factores de diversa índole y naturaleza como son; la falta de control financiero a los clubes de fútbol, la ausencia de transparencia de los mimos, el poder e influencia que éstos tienen respecto de la Administración y las instituciones, y la pasividad del legislador en el ámbito deportivo.

A pesar de que la regulación del fútbol en España siempre ha sido un tema complejo y delicado, resulta esencial una mayor regulación del fútbol profesional. Parece que el legislador entiende necesario y conveniente, modificar la ley sustantiva deportiva para posibilitar un marco jurídico habilitante adecuado a la cuestión. De hecho, hoy en día se está trabajando en la elaboración de una ley de Deporte Profesional que como se ha indicado, tendrá por objetivos la promoción y divulgación de los valores del deporte.

En definitiva, en dicha ley en relación a la problemática aquí analizada, se debería de promover una mayor igualdad entre los diferentes clubes, tratando de eliminar los beneficios y privilegios injustificados de los cuales gozan algunos de los denominados grandes clubes. Asimismo, la nueva ley debería de abogar por un pleno sometimiento a la legislación mercantil con independencia de la forma social que ostenten los clubes. Igualmente, en la ley se debería de imponer un mayor control y regulación acerca de la situación financiera de éstos, para alcanzar una eficiencia y eficacia económica, social y financiera de los clubes deportivos profesionales.

11. Bibliografía

- ÁLVARO DEGADO TRUYOLS, "El fracaso de las Sociedades Anónimas Deportivas en España" ¿Hay Derecho? 25 de febrero de 2014
- JAVIER G. GALLEGO "Bruselas expedienta a España por ayudas ilegales a siete clubes de fútbol" 16/12/2013 Diario El Mundo.
- LUIS CAZOLA "Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas de Estado", El blog jurídico y docente de Luis Cazorla, 2013.

MARTA TORA TAMAYO VALLVÉ. El Derecho Deportivo: entre el Servicio Público y el Mercado. Ed. Dykinson:

MILLÁN GARRIDO, A.: "La dimensión no económica del deporte profesional: sociedad anónima y afición", pág. 451-457; en La reforma del régimen jurídico del deporte profesional, obra coordinada por el Antonio Millán Garrido. Editorial Reus S.A. Madrid, 2010.