

Ante las dudas surgidas entre los distintos agentes deportivos en relación con la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportado en las facturas que les emiten los proveedores de bienes y servicios a la hora de presentar sus declaraciones trimestrales o mensuales, se pretende contribuir a aclarar los aspectos principales suscitados a la luz de la normativa vigente en el momento en que se emite la presente carta, sin que se entre a determinar las soluciones a problemas más complejos que puedan surgir y que pueden ser sometidos a consulta individualizada por los cauces habituales, ya sea por vía telefónica (948 505152) o por vía escrita presentando la correspondiente consulta ante la Sección Técnica del Impuesto.

En la parte final del presente escrito se insertan hasta tres ejemplos en los que pueden estar inmersas las diferentes entidades y que pueden aclarar las precisadas dudas. No obstante, comenzamos con unas pequeñas pinceladas sobre si las actividades realizadas por las mismas están sometidas o no al IVA y, por tanto, si deben repercutir el mismo a los destinatarios de las mismas. Y para ello valoraremos casos más habituales.

1.- ¿DEBEN LAS ENTIDADES DEPORTIVAS REPERCUTIR EL IVA A LOS USUARIOS DE SUS ACTIVIDADES E INSTALACIONES?

Depende de qué tipos de actividades realicen. Los casos más habituales son aquéllos en que las entidades pueden realizar las siguientes actividades:

- **Cobro de cuotas periódicas** (mensuales, trimestrales, semestrales, anuales, etc.) a los jugadores o practicantes de los deportes a que se dedique la respectiva entidad y que les da derecho a formar parte de los respectivos equipos y a utilizar sus instalaciones (vestuarios, campos de juego, etc.): en este caso, las cuotas a satisfacer **NO llevan IVA porque están exentas**.
- **Contratos de patrocinio**, mediante los que el patrocinador aporta una ayuda económica para la realización de la actividad deportiva del patrocinado y éste (club o entidad deportiva) se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador (mediante la instalación de vallas publicitarias, o mediante la inserción del nombre o logo en su indumentaria de entrenamiento o de juego, o de cualquier otra forma): en este caso, las mencionadas ayudas **SI llevan IVA** y el patrocinado (entidad o club), debe repercutir la cuota correspondiente (el 21% del importe de la citada ayuda) y declararla en el período impositivo en que se devenga.
- **Convenios de colaboración**; se trata de contratos celebrados sin contraprestación por parte de la entidad deportiva, ni publicitaria ni de ningún otro tipo, son “a título gratuito”, en los que dicha entidad únicamente se compromete a mencionar la colaboración de quien

aporta la ayuda económica: en este caso, el Convenio y, por tanto la ayuda aportada, **NO llevan IVA**, por no estar sujetas al Impuesto.

- **Venta de entradas**: es una actividad sujeta y no exenta, por lo que **SÍ** lleva IVA
- **Actividad de bar** realizada en nombre propio por la propia entidad deportiva: está sujeta y no exenta , por tanto, **SÍ lleva IVA**.
- **Actividad de bar realizada por un arrendatario**, es decir, la entidad arrienda a una tercera persona un determinado local para que éste ejerza por su cuenta dicha actividad. en este caso, **las cuotas de arrendamiento** cobradas o debidas por el arrendatario a favor de la entidad deportiva están sujetas, por tanto, **SÍ lleva IVA**.

2.- ¿PUEDEN LAS ENTIDADES DEPORTIVAS DEDUCIR EL IVA SOPORTADO QUE FIGURE EN LAS FACTURAS QUE LES EMITAN SUS PROVEEDORES?¿Y SI ES ASÍ, TOTAL O PARCIALMENTE?

La respuesta a esta pregunta supone el establecimiento de diversos supuestos. La distinción básica depende de qué tipo de actividades realiza la entidad deportiva. Si todas las actividades que realiza estuviesen sujetas y no exentas del Impuesto, es decir, fuesen con IVA, no existiría ningún problema ya que, en principio, todas las cuotas de IVA soportado en las facturas de sus proveedores podrían ser deducibles, de forma que su declaración tendría IVA repercutido por todas sus actividades e IVA soportado por las facturas recibidas. Pero esta circunstancia no siempre es así porque, según hemos visto en el apartado anterior, se pueden realizar actividades por las que no tienen que repercutir IVA y otras por las que sí. Y en este caso, con toda probabilidad, no se va a poder deducir el importe íntegro de las cuotas de IVA soportado. Básicamente se pueden dar tres supuestos diferentes:

1. Que existan gastos facturados y, por tanto IVA soportado, que sean consecuencia únicamente de actividades realizadas por la entidad por las que deben repercutir el IVA a sus destinatarios (por ejemplo, compras de bebidas para la actividad de BAR realizada directamente por la entidad deportiva, o venta de entradas, etc.).
2. Que existan gastos facturados y, por tanto, IVA soportado, que sean consecuencia únicamente de actividades realizadas por la entidad por las que no deben repercutir el IVA a sus destinatarios (por ejemplo, compra de camisetas para los jugadores de los respectivos equipos, o gastos de mantenimiento de las instalaciones deportivas, etc.).
3. Que existan gastos facturados y, por tanto, IVA soportado, que sean comunes a algunas o a todas las actividades realizadas por la entidad y que sean consecuencia de actividades realizadas por la entidad por las que, por un lado sí deba repercutir IVA, y por otro lado no

deban repercutir el IVA a sus destinatarios (por ejemplo el suministro eléctrico de los vestuarios y del bar).

Son estos los supuestos que vamos a intentar aclarar en las líneas que siguen. Y para ello debemos tener claro de entrada el concepto de “sectores diferenciados” de actividad económica. Para que podamos determinar si existen o no existen sectores diferenciados de actividad económica a efectos de la tributación en el IVA debemos establecer si se cumplen los dos requisitos que se mencionan a continuación. Si se cumplen los dos existen sectores diferenciados, y si no se cumplen los dos no existen sectores diferenciados. Son los siguientes:

1. Que las actividades realizadas por las entidades tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, en adelante CNAE, a nivel de tres dígitos. Para aclarar este punto de entrada, podemos decir que las actividades de práctica deportiva tiene diferente CNAE (931) que la actividad de patrocinio deportivo (731) o la actividad de explotación de bar (561) o de arrendamiento de bar (682). Por tanto esta primera circunstancia la damos aquí por concurrente en todos los casos que vamos a tratar.
2. Y un requisito de carácter más técnico (aplicación de la llamada regla de prorrata) que se regula en la Ley Foral de IVA, que es el que los porcentajes de deducción del IVA soportado en cada actividad diferente difieran en más de 50 puntos porcentuales. Nos explicamos mejor.
 - En una determinada actividad por la que deba repercutir IVA (por ejemplo la actividad de bar, o de patrocinio deportivo) el IVA soportado en los gastos exclusivamente incurridos para el ejercicio de dicha actividad son íntegramente deducibles, por lo que el porcentaje de prorrata es del 100% (todo el IVA soportado es deducible).
 - En cambio, si una determinada actividad está sujeta pero exenta y, por tanto, no lleva IVA (por ejemplo la utilización de las instalaciones o cobro de cuotas por los jugadores) el IVA soportado en los gastos exclusivamente incurridos para el ejercicio de dicha actividad (por ejemplo, la compra de material, camisetas, balones, etc.) no es deducible y el porcentaje de prorrata es del 0% (ninguna cuota es deducible).
 - Y además pueden existir gastos incurridos y que sean aplicables a varias o todas las actividades realizadas (por ejemplo el suministro de agua, luz, etc.). Pues bien, en estos casos hay que determinar el porcentaje de IVA soportado que es deducible (prorrata entre el 0% y el 100%). Para ello, debemos conocer el volumen de operaciones de cada actividad de todo el año anterior (sin IVA).

Es decir, durante los tres primeros trimestres del año siguiente se aplican los porcentajes definitivos del año anterior, y en el cuarto trimestre se regulariza la situación con los datos del año en curso, calculando y aplicando un nuevo porcentaje definitivo para dicho año en curso con los datos globales de ingresos del mismo.

SUPUESTO 1 .- NO EXISTEN SECTORES DIFERENCIADOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A EFECTOS DL IVA.

| Actividad | Actividad deportiva | Patrocinio deportivo | Actividad de Bar |
|------------------|---------------------|----------------------|------------------|
| Sujeta - CON IVA | 3.000 euros | 500 euros | 2.000 euros |
| Exenta – SIN IVA | 1.000 euros | | |

- ❖ El IVA soportado en las facturas que se destinen exclusivamente a la actividad de patrocinio, (por ejemplo la compra de valla publicitaria), al ser una actividad sujeta y no exenta de IVA, es deducible íntegramente, su prorrata es del 100%.
- ❖ El IVA soportado en las facturas que se destinen exclusivamente a la actividad de bar (por ejemplo compra de bebidas) es deducible íntegramente, su prorrata es del 100%.
- ❖ El IVA soportado en las facturas que se destinen exclusivamente a la actividad deportiva (por ejemplo, gastos de imprenta, etc.) es deducible en función del porcentaje que resulte de dividir los ingresos procedentes de las actividades deportivas con IVA respecto del total de ingresos procedentes de su actividad deportiva, es decir $3.000/4.000=75\%$. El porcentaje de prorrata será pues del 75%. Pero como no supera en 50 puntos porcentuales a la prorrata de las demás actividades (patrocinio y bar tienen una prorrata del 100%) no estamos ante un “sector diferenciado de actividad económica” a efectos del IVA.
- ❖ Y por último, si existen gastos que sean imputables a todas las actividades que realice la entidad o club deportivo, habrá que calcular una nueva prorrata de deducción teniendo en cuenta todos los ingresos de todas las actividades que realiza la entidad deportiva y que será aplicable a todo el IVA soportado por la misma, con independencia de a qué actividad los destine: $(3000+ 500+ 2000) / (3000 + 500 + 2000 + 1000) = 85\%$. Por tanto, podrá deducirse el 85% de la totalidad del IVA soportado en las facturas recibidas correspondientes a gastos que sean afectados a todas las actividades realizadas.

SUPUESTO 2.- SÍ EXISTEN SECTORES DIFERENCIADOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A EFECTOS DEL IVA.

| Actividad | Actividad deportiva | Patrocinio deportivo |
|------------------|---------------------|----------------------|
| Sujeta – CON IVA | | 400 euros |
| Exenta – SIN IVA | 1.000 euros | |

En este caso, el porcentaje de deducción (la prorrata) de las actividades de patrocinio no varía, es del 100%, pero la de la actividad deportiva es de 0% ($0 / 1.000 = 0$), por lo que se cumplen los dos requisitos mencionados anteriormente para que existan dos sectores diferenciados a efectos del IVA (clasificación nacional de actividad económica diferente y diferencia de porcentajes de prorrata superior a 50 puntos porcentuales). Por tanto, a efectos del IVA tenemos dos sectores diferentes:

- Sector de actividad deportiva
- Sector de actividad de patrocinio.

En este caso:

- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a gastos exclusivamente afectos a la actividad deportiva, al estar exenta, (por ejemplo compra de camisetas, balones y otro material deportivo, etc.) es igual a cero. No se puede deducir el IVA soportado de estos gastos.
- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a gastos exclusivamente afectos a la actividad de patrocinio deportivo (por ejemplo compra e impresión de valla publicitaria, etc.) es igual al 100%.
- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a otros gastos probablemente sea cero, ya que es muy difícil que los haya. Los gastos por compras de material deportivo o mantenimiento de las instalaciones, suministros de agua, luz, gas, etc. corresponderán exclusivamente a la actividad deportiva. No obstante, si existiesen gastos comunes, el porcentaje de deducción se calcularía en función de la parte de ingresos con IVA respecto a la totalidad de ingresos por todas sus actividades, en este caso $400 / 1.400 = 29\%$. Es decir, sería deducible el 29% del IVA soportado correspondiente a los gastos incurridos que sean comunes a ambas actividades.

SUPUESTO 3 .- SÍ EXISTEN SECTORES DIFERENCIADOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A EFECTOS DEL IVA.

Tomamos como base los mismos datos del supuesto 1 anterior, pero variando los datos de ingresos de la actividad deportiva:

| Actividad | Cobro de cuotas | Patrocinio deportivo | Actividad de Bar |
|------------------|-----------------|----------------------|------------------|
| Sujeta- CON IVA | | 500 euros | 2.000 euros |
| Exenta – SIN IVA | 1.000 euros | | |

En este caso, los porcentajes de deducción (las prorratas) de las actividades de patrocinio y de bar no varían, son del 100%, pero la de la actividad deportiva es de 0%, por lo que se cumplen los dos requisitos mencionados anteriormente para que existan dos sectores diferenciados a efectos del IVA (clasificación nacional de actividad económica diferente y diferencia de porcentajes de prorrata superior a 50 puntos porcentuales). Por tanto, a efectos del IVA tenemos dos sectores diferentes:

- Sector de actividad deportiva
- Sector conjunto de actividades de patrocinio y de bar (porque aunque sean actividades diferentes según la CNAE, la diferencia entre sus respectivos porcentajes es menor que 50, el de patrocinio es del 100% y el del bar también en 100%).

En este caso:

- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a gastos exclusivamente afectos a la actividad deportiva (por ejemplo compra de camisetas, balones y otro material deportivo, etc.) es igual a cero.
- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a gastos exclusivamente afectos a la actividad de patrocinio deportivo y de actividad de bar (por ejemplo compra e impresión de valla publicitaria, compras de bebidas para el bar, etc.) es igual al 100%.
- ❖ El porcentaje deducible del IVA soportado correspondiente a gastos comunes a todas las actividades (por ejemplo suministros de luz, agua, etc.) es igual al 71%:

$$\begin{aligned} & \text{Ingresos con IVA / Ingresos totales} \\ & (500+2.000) / (500+2.000+1.000) = 71\% \end{aligned}$$

(es independiente que sólo se utilice en la actividad de bar y en la deportiva pero no en el patrocinio)

Los supuestos que se acaban de exponer son comunes a muchas de las entidades deportivas domiciliadas en Navarra. Esperamos contribuir a aclarar algunas de las dudas suscitadas en relación con la aplicación del IVA a las actividades que las mismas realizan aunque somos conscientes de la dificultad de aplicación que la normativa vigente conlleva y de la

existencia de casos individualizados que no están solucionados con la presente carta. No obstante, cualquier duda que se pueda suscitar puede ser aclarada acudiendo a los cauces habilitados para ello mencionados al comienzo del presente escrito.

EL SERVICIO DE IMPUESTOS INDIRECTOS
Y GRANDES EMPRESAS