

Problemática contable y fiscal de la cesión de uso de instalaciones deportivas (i): la cesión sin contraprestación o por precio simbólico

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

M. Pilar Martín Zamora

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

1. Introducción

En el fútbol profesional español es habitual que las instalaciones utilizadas por los clubes /SAD para el ejercicio de la actividad deportiva sean de titularidad pública. Concretamente, según se desprende de la información publicada en los sitios web de los equipos que militan en primera y segunda división en la temporada 2021/2022, el 76,19% de ellos utiliza, como campo propio, espacios cedidos por entidades públicas, generalmente de ámbito municipal.

La modalidad jurídica bajo la cual un club/SAD dispone de las instalaciones deportivas, como se puso de manifiesto en el artículo publicado en el número anterior de la revista, es clave en el tratamiento contable y fiscal de las mismas. Con este trabajo se profundiza en el análisis de los aspectos contables y tributarios de las instalaciones deportivas en el fútbol profesional, al incorporarse la cesión de uso de estadios y pabellones públicos. De hecho, mediante esta fórmula, una entidad pública –en la mayoría de las situaciones, el ayuntamiento de la localidad del club/SAD- cede un activo al club/SAD (cesionario o beneficiario) para que sea utilizado para la práctica de la actividad deportiva y, consecuentemente, para la obtención de ingresos. El régimen contable y fiscal de las instalaciones públicas deportivas se completará con la cesión remunerada, cuyo tratamiento quedará pendiente para el próximo número de la revista¹.

En el caso que nos ocupa, al menos, son dos los aspectos del acuerdo de cesión que han de tomarse en consideración a la hora de afrontar la calificación y el posterior tratamiento de la transacción. En este sentido, no solo será relevante el carácter gratuito de la cesión, sino

¹ La casuística de las instalaciones deportivas debería abarcar, además, el uso de estas cedido por parte de organizaciones de carácter privado a cambio de una contraprestación única o periódica, fija o variable. Esta situación es poco frecuente en el fútbol profesional español, pues solo se presenta en el Athletic Club y en la SD Amorebieta. No obstante, como se verá en su momento, atendiendo al fondo de la operación, su tratamiento contable no difiere significativamente del correspondiente a la cesión remunerada de instalaciones de titularidad pública.

también el periodo de tiempo estipulado para la misma por cuanto determinará si el acuerdo formalizado implica, o no, la transmisión del control del bien cedido al club/SAD.

2. La calificación contable de la cesión gratuita o por precio simbólico de las instalaciones deportivas

El tratamiento contable de la adquisición gratuita –o por precio simbólico- de los derechos de uso de bienes de dominio público se establece en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible² (en adelante, la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013). Concretamente, la norma quinta de esta disposición, que se dedica exclusivamente a este tipo de negocios, dispone que el derecho de uso adquirido sin contraprestación se contabilizará, en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa, como un inmovilizado intangible, siempre que haya sido adquirido de manera irrevocable e incondicional. Se restringe de esta manera el reconocimiento de un intangible a “cuando pueda concluirse que la entidad controla un recurso con proyección económica futura; es decir, cuando la cesión se acuerde de forma irrevocable e incondicional por un periodo superior al año”³. En este sentido, si el contrato de cesión incluyera una cláusula que limite temporalmente el uso de las instalaciones deportivas por parte del club/SAD, deberá valorarse la materialidad de la limitación, siendo de aplicación el régimen contable previsto en la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 cuando el peso de la limitación en relación con el rendimiento económico del activo sea insignificante.

En definitiva, cuando la cesión de uso de las instalaciones deportivas es irrevocable e incondicional y, además, se extiende por un periodo superior a un año, el club/SAD beneficiario reconocerá el derecho de uso de dichos bienes mediante un inmovilizado intangible⁴. Para la incorporación de este intangible al patrimonio del club/SAD, anotación que se efectuará en la fecha prevista a partir de la cual el club/SAD puede disponer de las instalaciones, será conveniente habilitar una cuenta en el subgrupo 20 de inmovilizaciones intangibles previsto en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC).

Sin embargo, la duración del periodo de cesión no solo condiciona el reconocimiento de un activo inmovilizado, pues también determina la naturaleza contable del inmovilizado que el club/SAD habrá de incorporar a su patrimonio. Aunque, como se ha señalado, la regla general es el reconocimiento de un intangible cuando la duración de la cesión excede de un año, la norma quinta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 contempla otras situaciones particulares vinculadas con el periodo de cesión.

La primera de ellas se plantea cuando el plazo de la cesión comprende la práctica

² BOE núm. 132, de 3 de junio de 2013.

³ Apartado III de la Introducción de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013.

⁴ En este sentido se pronuncia el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) en la Consulta 6 del Boletín (en adelante, BOICAC) núm. 77, de marzo de 2009. Antes del PGC actual, el ICAC propuso el mismo tratamiento contable como se puede comprobar en la Consulta 5 del BOICAC 9, de abril de 1992.

totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido⁵. Según la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, de presentarse esa circunstancia, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza. En consecuencia, cuando el acuerdo de cesión de las instalaciones deportivas tenga una duración coincidente o próxima a la vida económica de las mismas, el club/SAD no incorporará un intangible en su patrimonio, sino que registrará un inmovilizado material representativo de las instalaciones deportivas. En este sentido, la partida “224. Estadios y pabellones” prevista en el cuadro de cuentas de la adaptación del PGC a las SAD⁶ se podría desglosar a efectos de incorporar subcuentas que especifiquen la procedencia pública de las instalaciones deportivas que se utilizan en la actividad deportiva⁷.

En cualquier caso, la contrapartida en el reconocimiento del intangible o del inmovilizado material será un ingreso directamente imputado a patrimonio neto –una cuenta ubicada en el subgrupo 13 de subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor- que, sobre una base sistemática y racional, será reconocido como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma correlacionada con los gastos derivados del derecho de uso.

Frente a ese supuesto, también se prevé que la cesión se pacte por una duración de un año, renovable por periodos iguales. En este caso, el club/SAD, en cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido⁸.

⁵ La vida económica de un activo, a tenor del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, “es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios”.

⁶ Orden de 27 de junio de 2000 (BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000).

⁷ A este respecto, partiendo del desglose previsto en la adaptación del PGC a las SAD, se podría dividir la cuenta 224. Estadios y pabellones como sigue:

Status	Código	Denominación	Contenido
Ya existente	2240	Estadios	Edificaciones, incluidos los terrenos, donde se desarrolla la actividad principal de la entidad
Ya existente	2241	Pabellones deportivos	Edificaciones, incluidos los terrenos, cuyo destino es la práctica de deportes en recintos cerrados
Habilitación	224X	Estadios públicos	Edificaciones de titularidad pública, incluidos los terrenos, donde se desarrolla la actividad principal de la entidad
Habilitación	224X	Pabellones deportivos públicos	Edificaciones de titularidad pública, incluidos los terrenos, cuyo destino es la práctica de deportes en recintos cerrados
Habilitación	224X	Otras instalaciones deportivas públicas	Edificaciones de titularidad pública, incluidos los terrenos, cuya finalidad principal es la práctica de modalidades deportivas que no sean la principal
Ya existente	2249	Otras instalaciones deportivas	Edificaciones, incluidos los terrenos, cuya finalidad principal es la práctica de modalidades deportivas que no sean la principal

⁸ Sin embargo, frente a este criterio, la Consulta 6 del BOICAC núm. 84, de diciembre de 2010, donde se analiza la contabilización de la cesión de uso de un terreno y una construcción de un ayuntamiento a favor de una fundación, que aplica las normas de adaptación del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, señala que cuando “si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, dado que a la finalización de cada ejercicio la cesión puede revocarse, la fundación no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de explotación y un ingreso (subvención) en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor

Este proceder será asimismo aplicable en las siguientes situaciones:

- / La cesión se pacta por un periodo indefinido, o determinado y superior a un año, reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio.
- / La cesión no está regulada por ningún instrumento jurídico o, en caso de existir, no establece con precisión los términos de la cesión.

3. La valoración inicial y posterior del activo reconocido en la cesión gratuita

El activo intangible vinculado con la cesión de las instalaciones deportivas se incorporará al patrimonio del club/SAD por su valor razonable que, a tenor de la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 18ª del PGC sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos, se referenciará a la fecha de su reconocimiento. Por el mismo importe, se reconocerá el ingreso imputable directamente a patrimonio neto⁹. Este importe se incrementará con la cuota de IVA de la operación en caso de que la misma esté sujeta a dicho impuesto, como podría ocurrir si el negocio jurídico que se celebra es un alquiler, siempre que se acuerde que el club/SAD no abone dicha cuantía¹⁰, lo que ocurrirá normalmente pues, como se analizará posteriormente, el alquiler gratuito da lugar a un autoconsumo de servicios, por lo que corresponde al cedente el ingreso de la cuota correspondiente de IVA en la Hacienda Pública.

estimación del derecho cedido. No obstante, en la medida en que existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la fundación, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el punto 2 [cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado]”. Es evidente que la regla apuntada por el ICAC en la consulta citada no resulta aplicable desde la entrada en vigor de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013.

⁹ Para el registro inicial de la cesión del derecho de uso y su posterior tratamiento contable, siguiendo a DE LAS HERAS JIMÉNEZ, V. (2011): “Ejemplo de la Consulta 6/77 del ICAC. Tratamiento de la cesión de bienes de dominio público sin exigencia de contraprestación”, *Partida Doble*, núm. 229, 104-108, se podrían emplear las partidas que se detallan seguidamente, según que el club/SAD, por razón de tamaño, utilice el PGC o el PGC para pequeñas y medianas empresas:

	PGC	PGC para pymes
Grupo 1: Financiación básica	138. Cesiones de bienes de dominio público	138. Cesiones de bienes de dominio público
Grupo 2: Activo no corriente	208. Estadios y pabellones de dominio público	208. Estadios y pabellones de dominio público
Grupo 7: Ventas e ingresos	748. Cesiones de bienes de dominio público transferidas al resultado del ejercicio	748. Cesiones de bienes de dominio público transferidas al resultado del ejercicio
Grupo 8: Gastos imputados al patrimonio neto	848. Transferencia de cesiones de bienes de dominio público	
Grupo 9: Ingresos imputados al patrimonio neto	948. Ingresos de cesiones de bienes de dominio público	

¹⁰ A este respecto, Consulta 1 del BOICAC núm. 115, de septiembre de 2018.

En este sentido, según sea la norma aplicada por el club/SAD en la formulación de cuentas, el registro que habrá de realizarse con ocasión de la obtención del derecho de uso presentará el formato que se indica en la página siguiente.

- a) Cuando el club/SAD aplica el PGC, el ingreso imputable a patrimonio neto se reconocerá a través de cuentas del grupo 9.

Código	Denominación	Debe	Haber
208	Estadios y pabellones de dominio público	X	
948	Ingresos de cesiones de bienes de dominio público		X

La cuenta “948. Ingresos de cesiones de bienes de dominio público” que, en la fecha del reconocimiento del derecho de uso, se abonará por el valor razonable del derecho, con ocasión del cierre del ejercicio, deberá ser cargada con abono a la cuenta habilitada a tal efecto en el subgrupo 13 del PGC.

- b) Cuando el club/SAD aplica el PGC para pequeñas y medianas empresas, el ingreso imputable a patrimonio neto se reconoce directamente en la cuenta que corresponda del subgrupo 13 del PGC para pequeñas y medianas empresas.

Código	Denominación	Debe	Haber
208	Estadios y pabellones de dominio público	X	
138	Cesiones de bienes de dominio público		X

Con independencia de la norma contable que emplee el club/SAD en la formulación de cuentas, el reconocimiento del ingreso imputado a patrimonio neto dará lugar al registro de un pasivo por impuesto diferido¹¹.

El activo intangible, en cualquier fecha posterior a su reconocimiento inicial, se valorará por su valor en libros, esto es, el valor reconocido originalmente después de deducir su amortización acumulada y, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se hubiera registrado.

En relación con la corrección valorativa por amortización, el derecho de uso de las instalaciones deportivas, a tenor del régimen de los inmovilizados intangibles introducido por la Ley de Auditoría de Cuentas¹², es un activo de vida útil definida que, pudiendo ser

¹¹ En aplicación de la NRV 13ª del PGC, la existencia de un ingreso reconocido directamente en patrimonio neto y cuya imputación a la base imponible se producirá en periodos impositivos siguientes pone de manifiesto una diferencia temporaria que, como se apunta en la Consulta 3 del BOICAC núm. 105 de marzo de 2016, “desde la lógica del denominado enfoque de balance cabría atribuir a un pasivo sin valor en libros, pero con una base fiscal equivalente a la tributación diferida”. En consecuencia, en el momento del reconocimiento del ingreso en patrimonio neto con origen en la adquisición gratuita del derecho de uso, se registrará un pasivo por impuesto diferido, cuya reversión se irá produciendo a medida que el ingreso en patrimonio neto se vaya trasladando a la cuenta de resultados.

¹² La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE núm. 173, de 21 de julio de 2015), mediante la disposición final primera, modificó el régimen de los activos intangibles, estableciendo que “los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente”.

estimada de manera fiable, se amortizará de acuerdo con la misma. A este respecto, la vida útil del derecho de uso de las instalaciones coincidirá con el tiempo de cesión pues es durante ese periodo cuando se espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo¹³. Por su parte, en aplicación de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, el valor residual de este activo será nulo¹⁴.

En cuanto al método de amortización, el intangible derivado de la cesión de las instalaciones deportivas será amortizado sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo. En este sentido, considerando que el club/SAD usará las instalaciones deportivas de forma uniforme a lo largo de cada una de las temporadas comprendidas en el periodo de cesión, el sistema de amortización más adecuado para este intangible será el lineal.

Por otra parte, cuando existan indicios o evidencia objetiva del deterioro del derecho de uso de las instalaciones deportivas, se llevará a cabo un test comparando el valor en libros del intangible y su importe recuperable¹⁵. En el caso en que el valor en libros del inmovilizado intangible sea superior a su importe recuperable, se reconocerá un gasto en la cuenta de resultados del ejercicio por la pérdida reversible calculada, procediéndose al ajuste de la cuota de amortización del derecho de uso de los ejercicios posteriores a fin de distribuir el nuevo valor en libros del activo entre los años restantes de vida útil. En cumplimiento de la NRV 18ª.1 del PGC, las correcciones valorativas por deterioro del derecho de uso, en la medida en que ha sido financiado gratuitamente, no tendrán carácter reversible¹⁶, por lo que el reconocimiento de la pérdida estimada por deterioro irá acompañado de una reducción del valor en libros del bien. Por tanto, si posteriormente desaparecen las causas que motivaron el reconocimiento de la pérdida potencial, no se procederá a la reversión de la pérdida registrada, manteniéndose la cuota de amortización de los ejercicios restantes hasta concluir el periodo de cesión.

El tratamiento contable expuesto diferirá cuando el plazo de cesión coincida o cubra la mayor parte de las instalaciones deportivas, pues en este caso el club/SAD deberá reconocer un inmovilizado material. No obstante, no se presentarán diferencias en la valoración inicial de este activo pues, de forma idéntica a la situación analizada anteriormente, será el valor razonable atribuido al derecho de uso cedido en la fecha en que deba incorporarse al patrimonio del club/SAD. En este sentido, de producirse la

¹³ A este respecto, puede citarse la Consulta 8 del BOICAC núm. 115, de septiembre de 2018.

¹⁴ El valor residual, según establece la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 (BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2013), es el importe que la empresa estima se podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil. En el caso de los intangibles, de acuerdo con el apartado 2.4 de la norma cuarta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, salvo que exista un compromiso de compra por parte de un tercero al final de su vida útil o exista un mercado activo para el intangible que subsista al final de su vida útil y donde pueda determinarse su valor residual, este parámetro será nulo.

¹⁵ De acuerdo con la NRV 2ª del PGC, así como la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 (BOE núm. 230, de 25 de septiembre de 2013), por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro de valor de los activos, el importe recuperable de un activo es el mayor valor entre su valor razonable neto de costes de ventas y su valor en uso.

¹⁶ Concretamente, en el último párrafo de la NRV 18ª.1 del PGC se dispone que “se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente”.

circunstancia señalada, se llevará a cabo el registro de la siguiente página según la naturaleza del bien cedido.

Código	Denominación	Debe	Haber
224X	Estadios públicos	X	
224X	Pabellones deportivos públicos	X	
224X	Otras instalaciones deportivas públicas	X	
948	Ingresos de cesiones de bienes de dominio público <i>[cuando el club/SAD aplica el PGC]</i>		X
138	Cesiones de bienes de dominio público <i>[cuando el club/SAD aplica el PGC para pymes]</i>		X

En cuanto a su valoración posterior, el activo estará sujeto a correcciones valorativas por amortización y, en su caso, por deterioro de valor. El tratamiento contable de estas correcciones coincide con el aplicable a las instalaciones deportivas propiedad del club/SAD, régimen estudiado en el número anterior de esta revista, si bien a la hora de establecer la vida útil y el valor residual de las instalaciones deportivas cedidas en uso deberá tomarse en consideración la duración del periodo acordado para la cesión.

4. La imputación a resultados del ingreso imputable a patrimonio neto reconocido contablemente como consecuencia de la cesión

Como se ha apuntado, la contrapartida del reconocimiento del intangible o el inmovilizado material representativos del derecho de uso de las instalaciones deportivas es una partida de patrimonio neto. Independientemente del plan contable que el club/SAD aplique para formular sus cuentas, esa partida se imputará a resultados del ejercicio siguiendo los criterios establecidos en la NRV 18ª del PGC. En este sentido, teniendo en cuenta que el ingreso se ha generado por la adquisición gratuita de un derecho de uso de las instalaciones deportivas, el ingreso imputado a patrimonio neto se reconocerá “como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance”. Es decir, el ingreso registrado en patrimonio neto –ya sea mediante cuentas del grupo 9 o directamente a cuentas del subgrupo 13 del PGC- se trasladará a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso del ejercicio sobre una base sistemática y racional de acuerdo con la amortización del inmovilizado intangible o material correspondiente al derecho de cesión, su deterioro o baja, lo que dará lugar a los siguientes registros contables:

- a) Cuando el club/SAD aplica el PGC, según se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior, habrá reconocido un ingreso imputable a patrimonio neto a través de una cuenta del grupo 9. A efectos de trasladar la parte que proceda de dicho ingreso a la cuenta de pérdidas y ganancias, se cargará una partida del grupo 8 que, por analogía con el resto de las cuentas incluidas en el subgrupo 84, se ha denominado “848. Transferencia de cesiones de bienes de dominio público”. Esta cuenta, cargada en el momento de la imputación a los resultados del ejercicio del derecho

adquirido gratuitamente, se abonará en la fecha de cierre del ejercicio con cargo a la cuenta “138. Cesiones de bienes de dominio público”.

Código	Denominación	Debe	Haber
848	Transferencia de cesiones de bienes de dominio público	X	
748	Cesiones de bienes de dominio público transferidas al resultado del ejercicio		X

- b) En el caso en que el club/SAD aplique el PGC para pequeñas y medianas empresas, para trasladar a la cuenta de pérdidas y ganancias el ingreso reconocido directamente en patrimonio neto, se cargará la misma cuenta que se empleó al registrarse la obtención del derecho gratuito de cesión:

Código	Denominación	Debe	Haber
138	Cesiones de bienes de dominio público	X	
748	Cesiones de bienes de dominio público transferidas al resultado del ejercicio		X

En cualquier caso, en aplicación de la norma 7ª.4 de elaboración de las cuentas anuales del PGC, la cuenta “748. Cesiones de bienes de dominio público transferidas al resultado del ejercicio” formará parte del resultado de explotación del ejercicio, mediante su inclusión en la partida 9 “Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otros”.

Al final de la temporada, el club/SAD que emplee el PGC deberá regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9, trasladando su saldo a la cuenta “138. Cesiones de bienes de dominio público”, la cual se habilitará en patrimonio neto para el registro del ingreso derivado de la adquisición gratuita del derecho de uso de las instalaciones deportivas, dando lugar a la siguiente anotación en el libro diario:

Código	Denominación	Debe	Haber
948	Ingresos de cesiones de bienes de dominio público	X	
848	Transferencia de cesiones de bienes de dominio público		X
138	Cesiones de bienes de dominio público		X

5. Tratamiento contable de actuaciones realizadas por el club/SAD en las instalaciones deportivas cedidas gratuitamente

Es frecuente que, como consecuencia de la cesión del derecho de uso de las instalaciones deportivas públicas, el club/SAD tenga que acometer actuaciones para mejorar y adaptar dichos bienes a la actividad deportiva, tales como obras de acceso, adecuación de espacios, pintura, instalaciones telefónicas y de megafonía, plantación del césped, etc.

Sobre el particular, la adaptación del PGC a las SAD, que considera los bienes cedidos en uso como elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera a la actividad de la entidad, en la norma de valoración 5ª relativa a “Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial”, en su letra k), atendiendo al fondo económico de la operación¹⁷, califica como activos inmateriales¹⁸ los importes destinados a realizar “inversiones” sobre terrenos o instalaciones alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados terrenos o instalaciones y aumenten su capacidad, productividad o supongan un alargamiento de su vida útil¹⁹. De esta forma, la amortización de estos bienes se efectuará en función de su vida útil o de la duración del contrato de cesión si esta última fuera menor²⁰.

No será extensible este proceder a las inversiones realizadas por el club/SAD cuando la duración del acuerdo de cesión fuese inferior a un año. Como se ha puesto de manifiesto, la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 no permite reconocer el derecho de uso adquirido gratuitamente como activo, aunque esté prevista la renovación de la cesión por periodos iguales y existan evidencias que soporten que se efectuará la misma. En consecuencia, entendemos que las inversiones realizadas y que no sean separables del activo cedido en uso habrán de ser registradas como gastos del ejercicio, por cuanto atendiendo a la duración acordada para el contrato –pese a la existencia de posibles prórrogas de este–, el control de las instalaciones deportivas la ostenta la entidad pública cedente.

¹⁷ Si bien, por prudencia, los gastos de acondicionamiento realizados por el club sobre las instalaciones cedidas deberían tener la consideración de gastos del ejercicio, el ICAC, en la Consulta 3 del BOICAC núm. 44, de diciembre de 2000, al analizar el reflejo contable de diferentes gastos realizados por una empresa en un inmueble arrendado, justifica la consideración de dichos desembolsos como activo, afirmando que “desde un punto de vista de racionalidad económica, una empresa “invertirá” en un inmueble arrendado siempre que mediante la utilización de estas “inversiones” obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que habrá que analizar si esto se produce en cada caso. Para ello, ... habrá que valorar si el volumen de inversiones realizadas por un arrendatario en un local arrendado y que quedan definitivamente incorporadas a aquel, son significativas desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo respecto a la actividad de la empresa, de forma que, salvo un comportamiento antieconómico, dicho activo se debe recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda; si esto es así, afecta a la calificación de la operación. En concreto, la inversión ... debe calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización del indicado activo deberá realizarse en el periodo del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor”.

¹⁸ De hecho, entre los inmovilizados intangibles, esta adaptación sectorial prevé una partida que, bajo la denominación “Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos”, comprenderá las inversiones realizadas sobre terrenos o instalaciones cedidos por entidades públicas o privadas, mediante concesión administrativa, arrendamiento o cualquier otro tipo de contrato.

¹⁹ Son varias las consultas donde se analiza el tratamiento contable de la cesión de activos y, en particular, la amortización del derecho de uso y de las inversiones efectuadas, a título de ejemplo se pueden citar las Consultas 2 y 8 del BOICAC 115, de septiembre de 2018. En todas ellas, las inversiones realizadas en el bien cedido, aunque no sean separables del mismo, se contabilizarán como un activo si los costes en que se incurre producen una o varias de las consecuencias siguientes: (i) aumento de su capacidad de producción; (ii) mejora sustancial en su productividad; o, (iii) alargamiento de la vida útil estimada del activo.

²⁰ Este es el criterio mantenido por el PGC. Concretamente, en el apartado h) de la NRV 3ª, se establece que “... las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan a definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión – incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo”. En términos similares, se pronuncia el ICAC en la Consulta 6 del BOICAC 77, de marzo de 2009, cuando se indica que “las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso se contabilizarán como inmovilizaciones materiales cuando cumplan la definición de activo”, amortizándose de acuerdo con el criterio antes apuntado.

Finalmente, aquellas inversiones realizadas por el club/SAD que no se incorporen de forma definitiva a las instalaciones cedidas en uso se reconocerán como inmovilizaciones materiales cuando cumplan con la definición del activo contenida en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, amortizándose en función de su vida útil.

6. Tratamiento tributario de la cesión gratuita o por precio simbólico de las instalaciones deportivas

En la normativa reguladora de en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) no existe ninguna regla específica en relación con el tratamiento tributario de las cesiones gratuita. En consecuencia, con carácter general, se aplicarán las reglas contables como consecuencia de la remisión que realiza el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) a las normas de naturaleza contable para determinación del tratamiento que corresponde a todas aquellas partidas de ingresos y gastos que no estén reguladas expresamente en dicha Ley.

En primer lugar, se han de admitir las reglas previstas para el reconocimiento de un activo intangible (cuando la cesión sea irrevocable e incondicional y se extienda por un periodo superior al año) o un activo material (cuando el plazo de cesión comprenda la práctica totalidad de la vida útil del bien cedido). En estos casos, el valor por el que se dará entrada a dicho elemento patrimonial en la contabilidad –valor razonable- tendrá también validez a efectos fiscales. Por su parte, cuando atendiendo a las reglas analizadas contablemente se le otorgue la naturaleza de gasto del periodo también tendrá dicha consideración a efectos del IS, lo que ocurrirá si la duración de la cesión es inferior a un año.

En el caso de que la cesión dé lugar al registro de un activo, la amortización se registrará por reglas similares a las que se establecen contablemente. De haberse reconocido un activo intangible, en la medida en que se trata de un elemento patrimonial con vida útil limitada, se atenderá al periodo de la duración del derecho. En este sentido, el artículo 12.2 de la LIS establece que “el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil”, lo que ocurrirá cuando la misma pueda estimarse de manera fiable, como ocurre en estos casos, en la medida en que el contrato de cesión incluirá normalmente una cláusula donde se concrete la duración de la operación. Por tanto, fiscalmente la amortización se determinará por el cociente entre la base de amortización y los años de duración de la cesión (sistema lineal). De igual forma, si de acuerdo con los criterios señalados, el bien cedido se registra en el inmovilizado material, se atenderá a la vida útil del activo cedido, salvo que fuera superior al periodo de cesión. En consecuencia, a efectos de la amortización del derecho de uso cedido tan solo se producirían diferencias con las anotaciones registradas contablemente en el supuesto de que el club/SAD puede disfrutar de algún incentivo fiscal en relación con este gasto, como sería la libertad de la amortización o una aceleración de la misma. Esta situación podría darse si cuando el club/SAD obtuvo la cesión de la instalación deportiva cumplía los requisitos para ser considerada una empresa de reducida dimensión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la LIS, pues, en ese caso, podrá beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en los artículos 102 y 103 de dicha Ley mientras que el elemento forme parte del activo de la entidad, incluso si esta es excluida de dicho régimen con posterioridad.

En cuanto a los ingresos reconocidos en patrimonio neto y su posterior transferencia a los resultados del ejercicio, a efectos fiscales se aplican también los criterios contables. Se ha de distinguir este supuesto de la donación, que es un negocio jurídico para el que el artículo 17 de la LIS contempla normas que difieren de las contables²¹. No obstante, en la medida en que la operación que se contempla es una mera cesión de uso pensamos que no puede hablarse de donación, pues este negocio jurídico requiere la transmisión de la propiedad de los bienes entregados gratuitamente, de tal forma que el donatario pueda disponer libremente de estos con el consiguiente empobrecimiento del transmitente. Debe tenerse presente que las reglas específicas de tributación de las donaciones establecidas en el artículo 17.4 de la LIS no resultan aplicables a las subvenciones, que se rigen por lo dispuesto en la normativa contable²². De este modo, los ingresos derivados de la cesión gratuita de las instalaciones deportivas se imputarán a la base imponible del IS de acuerdo con las dotaciones a la amortización de dicho elemento patrimonial o cuando se produzca una corrección valorativa por deterioro o, en su caso, cuando se lleve a cabo la baja de dicho elemento en los registros contables.

Ahora bien, sí existen diferencias relevantes entre las normas contables y fiscales en el caso de las pérdidas por deterioro de los activos, en la medida en que, de acuerdo con el artículo 13.2.a) de la LIS, no son deducibles cuando sean relativas, entre otros elementos patrimoniales, al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias. Por tanto, en el caso de que se registre contablemente una pérdida, se deberá corregir en la liquidación del IS mediante la práctica de un ajuste positivo. No obstante, dicha pérdida será deducible en los siguientes años a medida que se amortice el elemento patrimonial al que se refiere, dando lugar a ajustes negativos en dichos periodos hasta que se complete el proceso de amortización o se produzca la baja del elemento de la contabilidad²³. Por otra parte, el registro de una pérdida por deterioro dará lugar también a la imputación a resultados de un “ingreso por subvenciones”²⁴ mayor por el importe de dicha pérdida. Aunque lo más sencillo sería que se siguieran los criterios contables²⁵, la norma fiscal obliga a corregir el gasto, al no resultar deducible la pérdida por deterioro, por lo que se practicará un ajuste positivo. Ahora bien, si no se corrige el “ingreso por subvención” que

²¹ En este sentido, el apartado 4, por un lado, establece que los elementos adquiridos a título lucrativo se valorarán por su valor de mercado. Por su parte, en virtud del apartado 5, el ingreso derivado de una donación se imputará íntegramente en el periodo en el que se realice la operación. En concreto, refiriéndose, entre otras operaciones, a las donaciones, se establece que “la integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el periodo impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas”.

²² Este precepto establece que “se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones”.

²³ En concreto, el artículo 20.c) de la LIS permite en esta situación que se reduzca la base imponible en la cantidad resultante de aplicar sobre la base de la pérdida por deterioro el mismo método de amortización utilizado respecto de los elementos patrimoniales. En definitiva, esto supone que se va a mantener inalterada la amortización fiscal del elemento patrimonial, aplicándose las mismas condiciones que se venían utilizando con anterioridad a computar la pérdida por deterioro. De hecho, la suma de la amortización contabilizada y el ajuste negativo realizado coincide con la cantidad que resultaría de amortizar el elemento patrimonial sobre la base previa al reconocimiento contable de la pérdida por deterioro.

²⁴ Con la expresión “ingreso por subvención/subvenciones” se hace referencia al ingreso reconocido contablemente en patrimonio neto con origen en la adquisición gratuita del derecho de uso de las instalaciones deportivas, al que serán de aplicación los criterios establecidos en la NRV 18ª de subvenciones, donaciones y legados recibidos.


²⁵ En definitiva, la pérdida por deterioro da lugar a un mayor gasto en el periodo en el que la misma se registre, pero también a un mayor ingreso de la misma cuantía, por lo que se trata de dos partidas de signo contrario y del mismo importe, por lo que su efecto sobre el resultado es nulo.

se registra como consecuencia de la pérdida por deterioro, se produciría también en el IS un adelanto del cómputo de dicho ingreso. Lo razonable es que, si este gasto no es deducible fiscalmente, tampoco se compute el mayor ingreso registrado como consecuencia, precisamente, de dicha pérdida. Por ello, aunque no se trata de un ajuste expresamente previsto en la LIS, creemos que se debe corregir también el mayor “ingreso por subvención” imputado contablemente con origen en el registro contable de la pérdida por deterioro, para lo cual se realizará un ajuste negativo por el importe de la misma. En los años siguientes se aplicarán las reglas previstas en el artículo 20.c) de la LIS para la reversión de las citadas diferencias, debiéndose aplicar tanto en relación con el ajuste positivo como con el negativo computado en la fecha en que se registró la pérdida por deterioro, dando lugar a ajustes de signo contrario.

Como se ha señalado, con carácter general, no existen diferencias en el tratamiento contable y fiscal de la cesión gratuita o por precio simbólico de las instalaciones deportivas, por lo que normalmente no habrá que practicar ajuste alguno sobre el resultado contable de cara a la determinación de la base imponible. Tan solo existirán diferencias cuando fiscalmente se pueda acelerar la amortización del activo o cuando se compute una pérdida por deterioro, lo que motivará también un ajuste en el cómputo del “ingreso por subvención”. Cuando dichas diferencias den lugar a un ajuste negativo se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido, por la mayor cantidad a pagar –o menor importe a devolver- por el impuesto sobre beneficios en los ejercicios futuros. En caso contrario, cuando se realice un ajuste positivo, contablemente habrá de reconocerse un activo por impuesto diferido por la menor cantidad a pagar –o mayor cuantía a devolver- por el impuesto sobre beneficios en los ejercicios siguientes, en los que se realizarán ajustes negativos sobre el resultado contable.

Tampoco existe ninguna regla específica en la LIS respecto al tratamiento fiscal de las inversiones realizadas por el club/SAD en las instalaciones deportivas cedidas. En consecuencia, conforme al artículo 10.3 de la LIS, se deben aplicar las reglas contables que han sido analizadas en el epígrafe anterior.

En cuanto al IVA, la sujeción o no a este impuesto viene determinada por la naturaleza jurídica de la operación por la que el club/SAD puede disfrutar de las instalaciones deportivas. Así, por ejemplo, la cesión de dichas instalaciones mediante una concesión administrativa no estaría sujeta al impuesto, mientras que sí lo estaría el alquiler de estas, con independencia de que este sea gratuito o se pague un precio por el derecho de uso. En el siguiente número de la revista se profundizará sobre esta cuestión, si bien a continuación va a ser objeto de estudio la posible tributación en el IVA del alquiler gratuito de las instalaciones. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), esta operación constituye un supuesto de autoconsumo. En consecuencia, la entidad cedente deberá ingresar el IVA correspondiente a la operación, en la medida en que se hubiera atribuido a dicha entidad el derecho a deducir las cuotas del mencionado impuesto en la adquisición del bien cedido. A efectos de la determinación de la base imponible, este supuesto se rige por una regla especial que se establece en el artículo 79.Cuatro de la LIVA, según la cual estará constituida por el coste de prestación del servicio de cesión del estadio, incluida, en



su caso, la amortización del bien cedido²⁶. Por tanto, la base imponible dependerá de los pactos existentes, por cuanto estaría constituida por todos los costes que, en su caso, asuma la entidad cedente, como podrían ser, entre otros, los de limpieza y mantenimiento del estadio, la luz o el agua, entre otros, además de las amortizaciones o los gastos financieros, en caso de haber financiado la construcción de las instalaciones²⁷.

²⁶ Dicho precepto establece que “en los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios, incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos”.

²⁷ La Consulta de la DGT de 13 de mayo de 2003 (0640-03) aclara el contenido de este precepto, señalando lo siguiente: “En el supuesto de que el arrendador cediera a título gratuito el local al arrendatario se produciría un autoconsumo de servicios cuya base imponible sería el coste de dicha cesión, incluidos por lo tanto, los costes de funcionamiento del local cedido (Impuestos locales que graven el inmueble, gastos de reparación, amortización del inmueble, etc.), atendiendo a la regla prevista en el apartado cuatro del artículo 79, anteriormente expuesta”. También puede verse al respecto la Consulta de 10 de julio de 2013 (V2281-13).