

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 25 de abril de 2025**Sala 2.^a**R.G. 4686/2023***SUMARIO:**

IAE. Beneficios fiscales. Exención. IS. Regímenes especiales. Entidades parcialmente exentas.
Entidades e instituciones sin ánimo de lucro. La circunstancia de que la entidad tribute en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen de entidades parcialmente exentas no determina la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que la exención solamente se aplicará a las entidades que tributen en el régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Cálculo del importe neto de la cifra de negocios. *Diferenciación entre actividades gravadas y no lucrativas.* Para determinar el importe neto de la cifra anual de negocios, en este tipo de entidades se debe diferenciar entre aquellos ingresos que proceden de la actividad propia, no lucrativa, como pueden ser las cuotas de los asociados que se destinan a financiar las actividades de interés general para todos ellos, correspondientes a los fines propios de la asociación, y aquellos que derivan del ejercicio de una actividad mercantil. En base a lo anterior, las cuotas de asociados y afiliados deben excluirse del cómputo del importe neto de la cifra de negocios a los efectos del IAE, por cuanto no constituyen ingresos derivados de la actividad económica ejercida por la asociación.

Régimen de las actividades. Elementos tributarios. Superficie de los locales. *Epígrafe 751.2 "Guarda y custodia de vehículos en parkings".* La entidad solicitó que se dedujeran del cálculo de la superficie los accesos, rampas, viales interiores y otros elementos accesorios. El Tribunal revisa el texto literal del epígrafe 751.2, así como su remisión al epígrafe 751.1, y señala que, según la normativa vigente, los accesos, rampas, viales y elementos accesorios deben deducirse del cálculo de la superficie destinada a la actividad. Sin embargo, no consta en el expediente si la entidad aplicó correctamente estas deducciones en su autoliquidación o en las actuaciones revisadas por la Administración.

Operaciones sujetas/no sujetas. Asociación sin ánimo de lucro.

- Está sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realiza y siempre que estas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Así, únicamente en los casos en los que preste servicios a sus miembros individualmente, o a cualquier otra persona o entidad, estará obligada a presentar la declaración de alta correspondiente a las actividades que efectivamente realice.

- No estará sujeta al Impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados, o cuotas de sus asociados, que financien sus fines, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en fecha 25 de octubre de 2022 por las que se desestiman las reclamaciones económico administrativas registradas con número 00/04686/2023, 00/04687/2023 y 00/04688/2023 interpuestas frente a los acuerdos dictados por la Subdirección General de Inspección Tributaria y Coordinación Catastral de la Agencia Tributaria de ... en resolución de los recursos de reposición formulados por la entidad contra los actos censales por lo que se acuerda la inclusión de la interesada en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2015 a 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25/11/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 25/11/2022 contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid citadas en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Consta en lo actuado que en fecha 28 de febrero de 2019, la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 dictó sendas actas de disconformidad en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2015 a 2018, en las que se proponía la inclusión de la entidad en los siguientes epígrafes de las Tarifas del Impuesto:

- Epígrafe 967.1 "Instalaciones deportivas".

Síguenos en...



- Epígrafe 751.2 "Guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o "parkings".
- Epígrafe 674.5 "Servicios que se presten en sociedades, círculos, casinos, clubes y establecimientos análogos".

TERCERO.- Frente a dichas propuestas formuló la entidad alegaciones señalando, en síntesis, que la entidad no desarrollaba una actividad económica por lo que no podía ser considerada sujeto pasivo del impuesto. *Ad cautelam* mostraba su disconformidad con el cálculo del Importe Neto de la Cifra de Negocio así como del elemento superficie.

CUARTO.- En fecha 28 de junio de 2019, la Agencia Tributaria de ... dictó sendos acuerdos en los que aceptaba parcialmente las alegaciones formuladas en relación con el elemento superficie, confirmando no obstante lo establecido en las propuestas con respecto a la inclusión en la matrícula del Impuesto.

QUINTO.- Nuevamente disconforme la entidad interpuso en fecha 2 de agosto de 2019 los oportunos recursos de reposición manifestando su oposición a la actuación administrativa sobre la base de las siguientes alegaciones:

- El derecho a la tutela judicial efectiva impone que se otorgue una única vía de revisión de los actos censales y de liquidación ante los órganos estatal de revisión.
- La tramitación separada de los actos de rectificación censal realizada por la Administración constituye una irregularidad procedimental.
- No procede la inclusión de la entidad en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La resolución de los citados recursos tuvo lugar en fecha 8 de septiembre de 2020 desestimando las pretensiones de la entidad.

SEXTO.- Nuevamente disconforme la entidad interpuso en fecha 10 de diciembre de 2020 sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que fueron registradas con número 28/06818/2021, 28/06819/2021 y 28/06820/2021, respectivamente.

La resolución de las citadas reclamaciones económico-administrativas tuvo lugar en fecha 25 de octubre de 2022, desestimando las pretensiones de la interesada.

SÉPTIMO.- Finalmente en fecha 25 de noviembre de 2022 la entidad formuló los presentes recursos de alzada que fueron registrados con número 00/04686/2023, 00/04687/2023 y 00/04688/2023, respectivamente.

En los escritos de interposición realiza la entidad sus alegaciones señalando lo siguiente:

- No constan en el expediente todos los documentos aportados por la entidad por lo que no deben tenerse en cuenta en la resolución que se dicte las manifestaciones y argumentos administrativos basados en ellos.
- No procede la inclusión de la entidad en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas puesto que no desarrolla una actividad de carácter lucrativo.
- Subsidiariamente, la cifra de negocios a considerar ha de ser el importe de los ingresos correspondientes a las actividades económicas no lucrativas desarrolladas por XZ, sin tener en cuenta las aportaciones de los socios.
- En relación con el epígrafe 751.2 de las Tarifas del Impuestos procede excluir del elemento tributario superficie la correspondiente a las rampas de comunicación entre las plantas del aparcamiento y de este con la entrada y la salida a las vías públicas.
- Subsidiariamente procede reconocer la exención del impuesto respecto de los ingresos procedentes de fuentes de financiación distintas de cuotas de socios y abonados, de actividades deportivas de carácter aficionado, subvenciones y otras que no tengan por finalidad intervenir en la producción o distribución a terceros distintos de socios y abonados de bienes o servicios.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid citadas en el encabezamiento son ajustadas a Derecho.

CUARTO.- Señala en primer lugar la interesada que el expediente remitido por la Agencia Tributaria de ... está incompleto pues no incorpora la información obtenida por la Inspección en el transcurso de la comprobación.

A su juicio la falta de incorporación de los documentos aportados por la entidad en el desarrollo de las actuaciones impide a los órganos revisores el ejercicio de su función por lo que solicita la aplicación al caso que nos ocupa de la doctrina contenida entre otras en resoluciones 00/01093/2017, de 20 de marzo de 2019, 00/04562/2014, de 15 de julio de 2016 y 00/02190/2012, de 22 de febrero de 2018.

Señala la doctrina de este Tribunal invocada por la interesada, lo siguiente:

"La falta de inclusión en el expediente remitido a los Tribunales por el órgano que ha dictado el acto impugnado de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción."

"La falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración."

De acuerdo con las alegaciones efectuadas por la entidad no figuran en el expediente los siguientes documentos:

- Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018.
- Cuentas anuales de los ejercicios 2015 a 2018.
- Documento donde se desglosan los ingresos obtenidos por XZ según sus características jurídicas y/o destino específico, periodos 2015 a 2018.
- Acta fundacional y Estatutos Sociales de XZ.
- Balance de sumas y saldos de los ejercicios 2015 a 2018.
- Mayores de las cuentas 703 y 705 de los ejercicios 2015 a 2017.

De conformidad con el criterio fijado por este Tribunal cuando faltan en el expediente los documentos en los que la Administración ha basado su regularización procederá la estimación de las pretensiones de la entidad en la medida en que no sea posible a los Tribunales Económico-Administrativos el ejerzan su función revisora.

Sin embargo a juicio de este Tribunal la falta de incorporación de dichos documentos no determinan la imposibilidad de valorar la adecuación a Derecho de la actuación administrativa pues de la documentación aportada por el interesado, de sus manifestaciones en el escrito de alegaciones, así como de la información obrante en internet pueden obtenerse los elementos de juicio necesarios para ello.

Hemos de tener en cuenta que la falta de incorporación de documentos al expediente no tiene como consecuencia inmediata la estimación de las pretensiones de la entidad puesto que habrá que valorar en cada caso si dicha omisión afecta a las facultades de revisión que han sido atribuidas a los tribunales económico-administrativos.

Por otra parte, se ha de tener presente que la entidad en ningún momento ha manifestado que las referencias hechas por la Inspección a los documentos omitidos no se ajusten a la realidad o contengan errores. Es más sus declaraciones vienen a confirmar que los datos contenidos en los acuerdos impugnados se ajustan a la realidad.

Procede en consecuencia desestimar la alegación de la entidad en este punto.

QUINTO.- En relación con el fondo del asunto sostiene la entidad que no procede su inclusión en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas puesto que su actividad está destinada exclusivamente al cumplimiento de sus fines y carece de ánimo de lucro.

Señala a este respecto que no puede considerarse que la misma desarrolle una actividad económica en el sentido expresado en el artículo 79 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales puesto que no interviene en la producción y distribución de bienes y servicios.

Manifiesta, en defensa de sus argumentos, que de lo establecido en sus Estatutos se deriva con claridad que su objeto social es la práctica deportiva, y que la entidad está acogida en el Impuesto sobre Sociedades al régimen especial de entidades parcialmente exentas.

A la naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas se refiere el artículo 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señalando lo siguiente:

"El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto."

Por su parte, la Regla 2^a de las Tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, indica lo siguiente:

"El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

Asimismo, el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas dispone lo sigue:

"Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

De lo anterior resulta que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando se cumplen tres requisitos:

- Que la misma suponga la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos, esto es que exista una organización de actividades, bienes y relaciones de variada condición.
- Que se ejerza por cuenta propia.
- Que su finalidad sea la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

Como se observa, no hace referencia la norma a que la actividad haya de realizarse con fines lucrativos, puesto que la sujeción al impuesto se produce con independencia de que aquella tenga por finalidad la obtención de beneficios, al fijarse las Tarifas del Impuesto según módulos.

Lo esencial no es el mayor o menor beneficio que pueda obtenerse como consecuencia del ejercicio de la actividad sino el mero desempeño de la misma.

En relación con la sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas de las entidades carentes de ánimo de lucro, resulta esclarecedora la respuesta dada por la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta 1255/04, de 19 de mayo de 2004, en la que se señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Supuesto de Hecho"

Sociedad deportiva que manifiesta ser club deportivo básico sin ánimo de lucro .

Cuestión Planteada

Desea saber si por el hecho de ser una entidad sin ánimo de lucro estaría exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas , aunque el importe neto de su cifra de negocios fuese igual o superior a un millón de euros.

Contestación

El artículo 82.1. c) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declara exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otros supuestos, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En la misma letra c) del artículo 82.1 se establecen las reglas que deben tenerse en cuenta para determinar el importe neto de la cifra de negocios a efectos de la aplicación de la exención en función de ese importe.

-La entidad consultante declara ser un club deportivo básico sin ánimo de lucro, si bien de los datos aportados en la consulta no se infiere que sea aplicable el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, régimen al que pueden optar las entidades enumeradas en el artículo 2 de esa Ley que cumplan los requisitos del artículo 3, y que en lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas comporta la exención por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la misma Ley.

- La entidad consultante se identifica como sociedad deportiva parcialmente exenta del Impuesto sobre Sociedades, al ser una entidad sin ánimo de lucro a la que no es de aplicación el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, regulado en la Ley 49/2002.

- A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, el hecho de ser una entidad sin ánimo de lucro no impide la sujeción al impuesto y, salvo el mencionado régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, no exime a la entidad consultante del pago del impuesto por las actividades económicas que se realicen.

Por lo tanto, la entidad consultante estará exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas si su importe neto de la cifra de negocio correspondiente es inferior a un millón de euros."

En consecuencia, de lo expuesto por el Centro Directivo resulta que la circunstancia de que la entidad sea un club deportivo sin ánimo de lucro no la excluye de tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas puesto que dicha exclusión solamente será aplicable cuando la entidad tribute bajo el régimen fiscal especial contenido en la Ley 49/2002, lo cual no ocurre en el caso que nos ocupa pues como la propia interesada manifiesta en sus alegaciones su tributación se realiza por el régimen de entidades parcialmente exentas.

Por otra parte, este mismo criterio se desprende de lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta vinculante V2990-16, de 27 de junio de 2016, en la que se señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Descripción de hechos

El consultante es una asociación sin ánimo de lucro, que gestiona unas instalaciones deportivas. Los socios pagan una cuota anual que se destina íntegramente a la gestión de las instalaciones, sin obtener ningún tipo de beneficio. (...)"

Contestación

(...) corresponde determinar si la entidad consultante se encuentra o no sujeta al IAE. En este sentido, cabe indicar que dicha entidad está sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y siempre que éstas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, dicha asociación no estará sujeta al impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados, o cuotas de sus asociados, que financien sus fines, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

Sin embargo, si presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del referido artículo 79.1 del TRLRHL, estará sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

Así, por la actividad de gestión de instalaciones deportivas, deberá darse de alta en los epígrafes correspondientes de los grupos 967, "Instalaciones deportivas y escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte" y 968, "Espectáculos deportivos", en función de las concretas actividades que realice.

Una vez determinada la sujeción de la asociación consultante al IAE, habrá que analizar si le es aplicable algún supuesto de exención.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características, y, de igual modo, regular los incentivos fiscales al mecenazgo.

Por tanto, esta Ley contempla un régimen fiscal especial al que pueden optar las entidades sin fines lucrativos, de las enumeradas en el artículo 2 de dicha Ley y que cumplen los requisitos exigidos en el artículo 3.

En consecuencia, si la entidad consultante cumple los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 y ha ejercido la opción para la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la misma, le podrá resultar de aplicación la exención en el IAE regulada en el artículo 15.2 de dicha ley, que establece:

"2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere en artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.".

El apartado 4 del mismo artículo 15 dispone que:

"4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el

apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.".

Por tanto, la exención del IAE establecida en el artículo 15 de la Ley 49/2002 se aplica a las actividades económicas desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial, opten por acogerse al mismo y que dichas actividades estén incluidas en alguno de los supuestos del artículo 7 de dicha ley.

En caso de que no le resulte de aplicación el régimen especial de la Ley 49/2002, podría estar también exenta del IAE en función de lo establecido en el artículo 82.1.c) del TRLRHL en el caso de que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas desarrolladas por la entidad consultante sea inferior a 1.000.000 de euros."

En consecuencia y como ya expresó este Tribunal en su resolución 00/01977/2022, de 25 de abril de 2025, las entidades sin ánimo de lucro no estarán sujetas al impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados, o cuotas de sus asociados, que financien sus fines.

Sin embargo, cuando una sociedad presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, estará sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

La aplicación de este criterio al supuesto que nos ocupa determina que se considere que la entidad está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas puesto que como señala la propia interesada en su escrito de alegaciones el pago de la cuota por parte de los asociados permite a los mismos acceder a las instalaciones deportivas, así como disfrutar de otros servicios como cafetería, restauración, parking, etc.

Asimismo, la propia entidad en el escrito remitido a este Tribunal reproduce los artículos .. y .. de sus Estatutos Sociales de los que se deriva que no solamente prestan servicios a los socios sino también a los denominados "abonados", quienes sin ser socios, tendrán derecho a la utilización de las instalaciones ... en las mismas condiciones que aquellos.

Por otra parte el artículo 6.3 de los citados Estatutos, contempla el acceso a las instalaciones de otras personas con el requisito de que sean acompañadas por un socio. Respecto de los mismos, el artículo 3 del Reglamento de Régimen Interior aportado por la entidad en sus alegaciones, señala que los invitados y visitantes deberán estar acompañados por un socio que abonará el importe establecido por la Junta Directiva.

Por otra parte la página web de la entidad describe las actividades de XZ en los siguientes términos:

"(...) ... instalaciones deportivas (...).

(...):

ACTIVIDAD_1: (...):

- (... ...).
- (... ...).
- (... ...).
- (... ...).

ACTIVIDAD_2: (...):

- (... ...).
- (... ...).

ACTIVIDAD_3: (...).

ACTIVIDAD_4: (...).

- (... ...).
- (... ...).
- (... ...).
- (... ...).

...

- ACTIVIDAD_5: (...).

Servicios ... XZ:

- SERVICIO_1: (...).

- SERVICIO_2: (...).
(... ...).
(...) SERVICIO_3 ... SERVICIO_4
(... ...).
- SERVICIO_5: (...).
- SERVICIO_6: (...).
- SERVICIO_7: (...).
(... ...).

TARIFAS

Sesión (...)	(...) euros
Bono (...) sesiones	(...) euros (...) euros / Sesión)
- SERVICIO_8: (...).	

TARIFAS

...Sesión (SESIÓN_1 ... SESIÓN_2)	... euros
...Sesión (... Bono ...)	... euros
...Sesión (SESIÓN_2)	... euros
Bono ... sesiones	... euros
(...):	
... Costes (...)	
... General	

VISITANTE (MODALIDAD_1/1)	... euros
(...)	
VISITANTE (MODALIDAD_1/2)	... euros
(...)	
INVITADO (MODALIDAD_2/1)	... euros
(...)	
INVITADO (MODALIDAD_2/2)	... euros
(...)	
INVITADO MODALIDAD_3	... euros
INVITADO MODALIDAD_4	... euros
PARKING ... USO_1	... euros
PARKING ... USO_2	... euros
... PARKING (...)	... euros
... PARKING (...)	... euros

CUOTA ... PARKING	... euros
(...)	... euros
(...)	... euros
 ... USO (...)	
... ACTIVIDAD_1 TIPO_1	... euros
... ACTIVIDAD_1 TIPO_2	... euros
... ACTIVIDAD_1 TIPO_3	... euros
... ACTIVIDAD_1 TIPO_4	... euros
... ACTIVIDAD_1 (...)	... euros
... ACTIVIDAD_2 (...)	... euros
... ACTIVIDAD_2 (...)	... euros
... ACTIVIDAD_2 (...)	... euros
OTROS_1 (...)	... euros
OTROS_2 (...)	... euros
OTROS_3 (...)	... euros
OTROS_4 (...)	... euros

De lo expuesto se deriva claramente que la entidad presta servicios a los socios, distintos de los de mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, por lo que de acuerdo con lo expuesto anteriormente la entidad tiene el carácter de sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por otra parte, como resulta del texto de las consultas reproducidas anteriormente, la circunstancia de que la entidad tribute en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen de entidades parcialmente exentas no determina la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que la exención solamente se aplicará a las entidades que tributen en el régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En conclusión y de acuerdo con lo expresado este Tribunal considera que la entidad debe ser incluida en los epígrafes 967.1 "Instalaciones deportivas", 751.2 "Guardia y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o "parkings" y 674.5 "Servicios que se presten en sociedades, círculos, casinos, clubes y establecimientos análogos" de las Tarifas del Impuesto.

SEXTO.- Subsidiariamente alega la entidad que el Importe Neto de la Cifra de Negocios deberá calcularse teniendo en cuenta solamente los ingresos correspondientes a las actividades económicas no lucrativas desarrolladas por la entidad.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

"1. Están exentos de este impuesto los siguientes sujetos pasivos:

(...)

c) Los siguientes sujetos pasivos:

"Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1^a El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

2^a El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3^a Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.

(...)"

De las reglas transcritas se deduce que el importe neto de la cifra de negocios está integrado no solo por los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto, sino también por los ingresos correspondientes al resto de las actividades económicas realizadas por el mismo, esto es "el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él".

No obstante lo anterior, en el caso que nos ocupa cabe plantearse, si como señala la entidad las cuotas aportadas por los socios a una entidad sin ánimo de lucro deben ser incluidas en el cálculo del Importe Neto de la Cifra de Negocios.

En relación con esta cuestión se ha de citar lo establecido por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante V4479-16, de 18 de octubre de 2016, en la que se plantea si la actividad dirigida a la obtención de las cuotas de los asociados está o no sujeta al IAE y si, como consecuencia de lo anterior, en el importe neto de la cifra de negocios no se incluyen las cuotas de los asociados, dado que su obtención no constituye una actividad económica sujeta al IAE.

Responde la Dirección General de Tributos a la cuestión planteada en los siguientes términos:

"Son sujetos pasivos de este impuesto, según el artículo 83 del TRLRHL, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

La entidad consultante está sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y siempre que éstas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, dicha asociación no estará sujeta al impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados, o cuotas de sus asociados, que financien sus fines, supuestos éstos en los que no estará obligada a presentar declaración de alta.

Sin embargo, si presta servicios a sus miembros individual o colectivamente, o a cualquier otra persona o entidad, o realiza cualquier otra actividad económica en los términos del referido artículo 79.1 del TRLRHL, estará sujeta al impuesto y obligada a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente realice.

El artículo 82.1.c) del TRLRHL establece una exención en el IAE para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos del cálculo del importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo, incluyendo tanto las actividades exentas como no exentas.

Dado que la obtención de las cuotas de sus asociados no constituye una actividad económica, el importe obtenido no se tiene en cuenta para la determinación del importe neto de la cifra de negocios."

En consecuencia como señala la Dirección General de Tributos, coincidiendo con el criterio fijado por este Tribunal en resolución 0/01977/2022, de 25 de abril de 2025, en este tipo de entidades se debe diferenciar entre aquellos ingresos que proceden de la actividad no lucrativa, como las cuotas de los asociados que se destinan a financiar las actividades de interés general para todos ellos, correspondientes a los fines propios de la asociación, y aquellos que derivan del ejercicio de una actividad mercantil.

Sobre la base de lo anterior, las cuotas de asociados y afiliados satisfechas para pertenecer a XZ deben excluirse del cómputo del importe neto de la cifra de negocios a los efectos del IAE, por cuanto no constituyen ingresos derivados de la actividad económica ejercida por la entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y dado que este Tribunal desconoce el importe correspondiente a los ingresos de la reclamante por las distintas actividades que realiza, no procede reconocer la exención solicitada por la entidad puesto que no se dispone de los elementos probatorios que permitan acreditar que el importe neto de cifra de negocio de la entidad no superaba el importe del millón de euros.

En consecuencia y dado que en el presente supuesto este órgano económico-administrativo solamente cuenta con la información suministrada por la parte en la que se indica que el importe de la cifra de negocio, excluidas cuotas de afiliados y subvenciones, es inferior al millón de euros no siendo posible realizar comprobaciones adicionales al respecto, procede acordar la devolución de las actuaciones a efectos de que el Ayuntamiento realice los cálculos necesarios para determinar si procede la exención.

SÉPTIMO.- Finalmente procede analizar las alegaciones efectuadas por la entidad en relación con el elemento superficie en relación con la actividad clasificada en el epígrafe Epígrafe 751.2 "Guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o parkings".

Sostiene a estos efectos la entidad que para el cómputo del elemento superficie procede deducir todos los accesos, rampas, viales interiores así como todos los espacios y elementos accesorios.

El epígrafe 751.2 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas incluido en la Agrupación 75 "Actividades anexas a los Transportes", presenta el siguiente tenor literal:

"Epígrafe 751.2. Guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o «parkings».

Cuota de:

Hasta un límite de 250 metros cuadrados de superficie dedicada a esta actividad: 33.638 pesetas. (202,17 euros)

Por cada 50 metros cuadrados o fracción que exceda del límite: 8.280 pesetas. (49,763802 euros)

Para el cómputo de la superficie dedicada a la actividad se incluirán todos los pisos existentes y se practicarán las deducciones previstas en el epígrafe anterior."

Por su parte el epígrafe 751.1 de las Tarifas del Impuesto, al que se remite el epígrafe 751.2 contempla las siguientes deducciones:

"Para el cómputo de la superficie dedicada a esta actividad se deducirán todos los accesos, rampas, viales interiores, así como todos los espacios y elementos accesorios."

Como se observa el tenor literal de la norma es claro y señala que ni las rampas ni los viales interiores así como todos los espacios y elementos accesorios no se tendrán en cuenta para el cómputo de la superficie destinada a esta actividad.

No obstante lo anterior desconoce este Tribunal si dichos elementos fueron o no excluidos del cómputo realizado por la entidad pues si bien durante la tramitación del expediente se realizaron alegaciones al respecto estas versaban sobre la aplicación de lo dispuesto en la Regla 14.1.F).b).6, sin que en ninguna ocasión se planteara ante la Administración la incorrección del elemento superficie por el motivo ahora indicado.

Siendo esto así y en la medida en que del expediente no se puede deducir si se realizó o no la deducción solicitada procede estimar parcialmente las alegaciones de la entidad, solicitando al Ayuntamiento que verifique si efectivamente se realizó la deducción de la superficie destinada a los accesos, rampas y viales interiores así como de los espacios y elementos accesorios a los mismos, y en caso contrario proceda a la corrección del elemento superficie en los términos señalados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda