



INFORME EMITIDO EN INTERÉS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
ASOCIACIÓN DEPORTIVA CLUB ALOHA

Equipo de trabajo

José Antonio Fernández Ramírez
Iván Porras Cívico

El contenido de este informe es estrictamente confidencial y está destinado exclusivamente a las personas en cuyo interés se ha emitido. Su difusión a terceros y su aplicación a supuestos distintos de los que constituyen su objeto requerirá la autorización expresa y previa de FDEZ BURGOS-MAPELLI-CABELLO

Málaga, 30 de Septiembre de 2025

Sumario

- I. Antecedentes.
- II. Declaraciones IS Asociación Club Aloha
- III. Criterio Inspección sobre Cuotas de Entrada
- IV. Nuestras Consideraciones
- V. Conclusiones

I. ANTECEDENTES

La Asociación Deportiva Club de Golf Aloha (en adelante, el Club) es una asociación deportiva privada sin ánimo de lucro, inscrita en el Registro de Asociaciones y Federaciones Deportivas de la Junta de Andalucía, con número de registro 4.103, dedicada al fomento y desarrollo de actividades físicas y deportivas, especialmente el golf. La asociación tiene su domicilio social e instalaciones en Nueva Andalucía, Urbanización Aloha Golf, Marbella (Málaga).

El Club recibió el pasado 31 de marzo de 2025 notificación de inicio de actuaciones inspectoras en relación con sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) correspondientes a los ejercicios 2020 a 2023. A fecha de emisión del presente informe, las actuaciones inspectoras continúan en desarrollo y no se ha realizado aún la puesta de manifiesto del expediente.

El órgano a cargo del procedimiento es la Dependencia Regional de Inspección de Granada (en adelante, la Inspección), en tanto las actuaciones inspectoras se enmarcan dentro de un plan de inspección específico destinado a comprobar el cumplimiento de la normativa del IS por parte de las asociaciones sin ánimo de lucro. En concreto, la Junta Directiva del Club y los profesionales que suscriben el presente informe tienen conocimiento de otras entidades deportivas sin ánimo de lucro que han sido inspeccionadas, o lo están siendo en la actualidad, por parte de este mismo órgano de Inspección.

El motivo principal de este plan de inspección reside en que muchas de las asociaciones sin ánimo de lucro vienen históricamente declarando sus rentas como exentas del IS, en el entendimiento de que proceden de la realización de actividades de carácter socio-deportivo sin que haya una finalidad lucrativa y sin detenerse a analizar en profundidad otras circunstancias de hecho que podrían originar la no exención en el ámbito del IS. A tal respecto, no ha existido una conflictividad significativa hasta el momento con la Administración Tributaria en este ámbito, sino, por el contrario, cierta aquiescencia con respecto a las obligaciones tributarias de las asociaciones sin ánimo de lucro.

En definitiva, la aplicación del régimen especial del IS se venía realizando de forma incorrecta por la mayoría de las asociaciones deportivas, suponiendo un auténtico riesgo fiscal generalizado en el sector.

En este sentido, los profesionales que suscriben el presente informe emitieron con fecha 1 de junio de 2021 un dictamen a petición de la Junta Directiva del Club, cuyas principales conclusiones fueron:

1. El Club desarrolla una actividad económica a los efectos del artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

2. Las cuotas periódicas de los socios y el resto de ingresos del Club son rentas no exentas de IS, ya que otorgan el derecho a percibir una prestación derivada de la referida actividad económica.
3. Mostramos nuestras dudas sobre las cuotas de entrada o membresía, puesto que por un lado no existe una contraprestación directa asociada al pago de la misma, pero por otro lado se utilizan lógicamente para financiar la actividad desarrollada por el Club. Dada la incertidumbre al respecto, recomendábamos realizar una consulta a la Dirección General de Tributos.

El presente informe se emite a petición de la Junta Directiva del Club, al objeto de poner de manifiesto la situación actual del expediente de inspección y trasladar nuestro criterio profesional.

II. DECLARACIONES IS CLUB ALOHA

En tanto el Club no cuenta con el reconocimiento administrativo de entidad de utilidad pública, en el ámbito del IS y de acuerdo con el artículo 9 apartado tercero de la LIS, le es aplicable el Régimen Especial de las Entidades Parcialmente Exentas regulado en el Capítulo XIV del Título VII del mismo texto legal.

Las declaraciones de IS del Club objeto del expediente de inspección presentan las siguientes magnitudes principales:

	<u>2020</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Rdo. contable antes del IS	576.204,84 €	836.409,36 €	-467.956,29 €	-1.007.154,39 €
Ajustes positivos IS	3.216.566,53 €	3.744.198,83 €	25.096,00 €	22.020,00 €
Ajustes negativos IS	3.739.598,55 €	4.530.571,44 €		
<u>Base imponible IS</u>	53.172,82 €	50.036,75 €	-442.860,29 €	- 985.134,39 €
Cuotas de Entrada	537.000 €	1.025.000 €	831.000 €	1.316.000 €

Como se puede observar, existen diferencias significativas entre las declaraciones de IS de los ejercicios 2020 y 2021 con respecto a la de los ejercicios 2022 y 2023, principalmente debido a que:

1. Durante los ejercicios 2020 y 2021 el Club asumía que las rentas que obtenía se encontraban exentas de IS en su totalidad, al considerar que no realizaba una actividad económica propiamente dicha.

2. Durante los ejercicios 2020 y 2021 el Club consideraba que tanto las cuotas ordinarias como las de entrada o membresía constituían ingresos contables y que se encontraban exentas en el ámbito del IS.
3. En las declaraciones de los ejercicios 2022 y 2023 el Club cambia el criterio en lo que respecta a la exención en el ámbito del IS de su actividad, pasando a asumir que realiza una actividad económica y que las cuotas ordinarias que sufragan los socios son rentas sujetas al IS.
4. Con respecto a las cuotas de entrada (membresía), en los ejercicios 2022 y 2023 el Club consideró que las mismas eran susceptibles de quedar exentas en el ámbito del IS por entenderse que no constituyen *per se* un pago del que se derive una contraprestación, sino un requisito imprescindible para incorporarse a la Asociación, siendo las cuotas ordinarias las que realmente dan derecho a disfrutar de los servicios que ofrece el Club.
5. En el ámbito contable, se considera dicho pago una aportación del socio al Patrimonio a la Asociación Deportiva, criterio que fue ratificado por los auditores de cuentas, tanto en el ejercicio 2022 como en el 2023.

El criterio seguido durante los ejercicios 2022 y 2023 con respecto a la contabilización de las cuotas de entrada se basa en:

(i) El objetivo de la Junta Directiva del Club siempre ha sido que la actividad ordinaria se financie a través de las cuotas periódicas, green fees de visitantes y resto de ingresos recurrentes. Las cuotas de entrada o membresía se destinaban a financiar mejoras e inversiones del campo de golf y sus instalaciones, así se refleja en los informes periódicos emitidos por los asesores financieros del Club.

(ii) En los presupuestos anuales del Club que se incluyen en las Cuentas Anuales auditadas se establecen previsiones de ingresos y gastos donde la actividad operativa del Club se financia exclusivamente con las cuotas periódicas y resto de ingresos accesorios (green fees, alquileres, time shares, competiciones, etc.). Es decir, en los presupuestos anuales no se prevé el uso de las cuotas de entrada para financiar la actividad operativa de la Entidad.

(iii) Los estatutos del Club establecen claramente en el artículo 12 que el pago de la cuota de entrada es un requisito para adquirir la condición de socio, pero no otorga ningún derecho *per se* para la práctica del golf, ya que en los propios estatutos y en el Reglamento Interno se contempla la obligatoriedad de pagar las cuotas periódicas para poder disfrutar de los servicios del Club.

(iv) No existe ninguna contraprestación clara derivada del pago de la cuota de entrada del Club para con el socio que la satisface.

La asunción de los criterios expuestos en las declaraciones anuales del IS ha supuesto que el Club obtenga una base imponible reducida o negativa, lo que en la práctica ha conllevado que durante los ejercicios 2020 a 2023, al igual que en los ejercicios anteriores desde su constitución, la tributación en el ámbito del IS haya sido nula o muy reducida.

III. CRITERIO INSPECCIÓN SOBRE CUOTAS DE ENTRADA

La propia notificación de inicio de actuaciones de la Inspección especifica claramente la intención de comprobar en detalle “las cuotas de entrada y membresía” satisfechas por los asociados, por lo que además de los libros contables, estatutos y reglamento interno, solicita 40 documentos de adhesión de los nuevos asociados.

Una vez analizada la documentación facilitada por el Club, la Inspección ha reiterado en diferentes ocasiones su criterio sobre la tributación en el IS de los ejercicios objeto de comprobación:

1º Sobre la existencia de actividad económica

No hay duda de que el Club realiza una actividad económica, contando con medios humanos y materiales para la ordenación por cuenta propia de la práctica del deporte en sus instalaciones. Asimismo, la Inspección fundamenta y confirma que el propio Club ha realizado sus declaraciones de los ejercicios 2022 y 2023 en la asunción de que existe una actividad económica.

Al existir una actividad económica las rentas del Club no están exentas de IS, según el artículo 110 de la LIS. De la misma forma, los gastos de la asociación son deducibles en el IS.

2º Sobre la calificación como ingreso o como patrimonio neto de las cuotas de membresía

A tal respecto, la Inspección argumenta que las cuotas de entrada tienen la consideración contable de ingreso en todo caso, sin que resulte posible imputarlas directamente al patrimonio neto de la Asociación. Su argumento se basa en los siguientes puntos:

- Principio de uniformidad contable: el propio Club ha venido históricamente considerando que las cuotas de entrada son ingresos hasta el ejercicio 2022. Asimismo, no existe un cambio de circunstancias fácticas que justifiquen el nuevo

criterio para dejar de considerarlas un ingreso del ejercicio: el documento de admisión no ha cambiado y los estatutos tampoco.

- La normativa contable obliga a que las cuotas de entrada se consideren ingreso contable (del ejercicio o periodificable en varios ejercicios), no patrimonio neto. Las únicas aportaciones que no se deben recoger como ingreso contable son las que claramente constituyan una dotación al fondo social del Club.
- Las cuotas de entrada no son fondo/dotación social: para que pudieran tener tal consideración, se tendría que haber modificado el documento de admisión para que dejen de denominarse "cuotas", se deberían cambiar los estatutos y cumplir otra serie de requisitos formales.
- Las cuotas de entrada no se destinan solamente a financiar el activo no corriente del Club, sino que también financiar la actividad ordinaria.
- La Inspección entiende que la contraprestación que el socio recibe al satisfacer la cuota de entrada es la adquisición del derecho a usar los bienes y disfrutar las prestaciones de servicios de la Asociación.

3º Sobre la exención o no en el ámbito del IS de las cuotas de entrada

Antes de entrar a analizar la tributación de las cuotas de membresía, resulta necesario tener en cuenta que la calificación contable como "ingreso" o como "patrimonio neto" de tal aportación no supone indefectiblemente su calificación como "sujeto" o como "exento" en el ámbito del IS. Es decir, resulta posible defender que el encaje contable más adecuado de este tipo de aportaciones es su consideración como patrimonio neto y al mismo tiempo sostener que se encuentran sujetas al IS, en el entendimiento de que tales cuotas conllevan una contraprestación o se utilizan para financiar la actividad económica. De la misma forma, también resulta factible contabilizar las cuotas como un ingreso contable y a su vez defender que se encuentran exentas de tributación en el IS, por entender que no concurren los aludidos requisitos.

Una vez aclarado lo anterior, en el ámbito fiscal la Inspección considera que las cuotas de entrada que recibe el Club no están exentas de IS por cuanto:

- Las consultas de la Dirección General de Tributos se vienen pronunciando desde años atrás sobre la sujeción a IS de todas las cuotas de socios que conllevan la prestación de un servicio y las que se utilizan para financiar la realización de una actividad económica. Algunas consultas más recientes como la V1107-24, de 22 de mayo de 2024, se pronuncia más explícitamente sobre la sujeción de las cuotas de entrada utilizadas para financiar la actividad.

- La Inspección asevera que el Club utiliza de forma habitual las cuotas de entrada para financiar su actividad ordinaria. En este punto, la Inspección hace referencia al importe del activo no corriente de la asociación (<0,5M) y a que el déficit operativo de los ejercicios 2022 a 2024 se ve compensado por las cuotas de entrada recibidas:

	<u>2024</u>	<u>2023</u>	<u>2022</u>
<u>Resultado operativo IS:</u>	-1.478.137,58	-1.085.426,72	-517.110,37
<u>Cuotas de entrada:</u>	1.314.667	1.316.000	831.000

A razón de esto último, la Inspección concluye que la asociación utiliza el importe de las cuotas de entrada para financiar el desarrollo de su actividad económica, ya que con las cuotas periódicas y resto de ingresos recurrentes no se cubren todos los gastos operativos.

- Al margen del asunto de la financiación de la actividad, la Inspección asimismo defiende que efectivamente existe una contraprestación por el pago de las cuotas de entrada, al ser condición necesaria para poder acceder a los servicios de la asociación.

4º Alternativas del Club para la finalización del procedimiento administrativo

Actualmente, en el seno del expediente administrativo, las vías de actuación posibles pasan por prestar conformidad con la tesis defendida por la Inspección, lo que supondría tributar por la totalidad de ingresos (incluidas las cuotas de entrada) y satisfacer el impuesto resultante más los intereses de demora (62.500€ aproximadamente); o manifestar disconformidad, al objeto de acudir a la vía económico-administrativa y dejar abierta la vía judicial.

La cuota del IS a pagar que resultaría de una regularización que considerara no exentas las cuotas de entrada serían las siguientes:

	<u>2020</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Base Imponible Inspección	576.204,84 €	836.409,36 €	388.139,71 €	330.865,61 €
<u>Cuota dejada de ingresar</u>	130.758,00 €	196.593,15 €	97.034,93 €	82.716,40 €

En el supuesto de optar por la vía de la conformidad, el Club regularizaría su situación tributaria con respecto a los ejercicios 2020 a 2023, que no podrían ser objeto de una nueva inspección. De esta forma, el resto de criterios contables y fiscales seguidos por el Club contarían con la conformidad de la Inspección, aspecto bastante relevante a juicio de estos profesionales.

Asimismo, en atención a la dificultad interpretativa que entrañan algunos de los extremos del expediente y que concurren circunstancias de hecho cuya valoración no resulta sencilla, en caso de prestar conformidad el expediente de inspección finalizaría sin imposición de sanción. Por otro lado, prestar conformidad a la postura de la inspección conllevaría renunciar a recurrir la liquidación ante las instancias superiores.

En caso de optar por la vía de la disconformidad, además de la cuota dejada de ingresar y los intereses de demora, el Club debería hacer frente a la imposición de una sanción por parte de la Inspección, cuyo importe no está determinado en el momento actual. De acuerdo a las circunstancias del expediente, estos profesionales entienden que la sanción a imponer podría estar en el entorno de (90.000€ -135.000€). Al objeto de justificar la imposición de una sanción tributaria, la Inspección tendría que redactar el acta de forma que se pusiera de manifiesto la existencia de culpabilidad del Club y que la conducta seguida no resulta razonable desde un punto de vista tributario.

IV. NUESTRAS CONSIDERACIONES

1º Respecto a la actuación del Club:

En nuestra opinión, los criterios empleados para la realización de las liquidaciones del IS durante los ejercicios 2022 y 2023 responden a una interpretación de la normativa tributaria totalmente razonable y acorde con los principios de una diligencia debida. Como aspecto de relevancia para la Inspección, se reconoce el cambio de criterio en cuanto a la consideración de que sí existe una verdadera actividad económica en el ámbito del IS.

Respecto a los ejercicios anteriores objeto de inspección, como decíamos en los Antecedentes, existía una tendencia generalizada en el sector en cuanto a la consideración de que la práctica del deporte en sede de un Club Deportivo no constituía actividad económica, por lo que muchas Asociaciones entendían que su actividad estaba exenta en el ámbito del IS. Como decíamos, estamos ante un auténtico riesgo del sector en el ámbito del IS que el presente plan de inspección tiene por objetivo corregir.

2º Respecto al criterio de la inspección:

Nuestra opinión es que algunas de las afirmaciones que ha realizado la Inspección en sede del procedimiento son refutables y su fin último, obviamente, es someter a gravamen las cuotas de membresía con un fin recaudatorio. Por ejemplo, no resulta claro que exista una contraprestación asociada al pago de la cuota de entrada, ni tampoco que la totalidad de las aportaciones de los socios deban contabilizarse directamente como ingreso contable del ejercicio. Igualmente, el motivar la regularización contable en la falta de uso del término “fondo social” en los estatutos y resto de documentación resulta formalista y estricta desde nuestro punto de vista. La falta de referencias terminológicas al “fondo social” no debería empañar la auténtica naturaleza económica y jurídica de las cuotas de membresía, como aportaciones al patrimonio de la Asociación Deportiva.

Por otro lado, con base en las circunstancias de hecho que muestra la realidad presupuestaria de los últimos ejercicios, entendemos que sería complicado defender que el Club no utiliza en todo o en parte las cuotas de entrada para financiar su actividad económica. No obstante, no se puede perder de vista que lo anterior se corresponde con un criterio administrativo expresado en reiteradas ocasiones por la Dirección General de Tributos, sujeto a revisión por parte de los tribunales de justicia.

V. CONCLUSIONES

Como ya anunciábamos en nuestro informe de 1 de junio de 2021, la definitiva interpretación sobre la fiscalidad de las cuotas de membresía es una cuestión de hecho susceptible de ser enjuiciada para cada caso en concreto en función de sus circunstancias (estatutos, documentos de admisión, situación financiera de la asociación, etc.), y sobre la que no existe una jurisprudencia consolidada en la actualidad.

En todo caso, tal y como se ha expuesto en los Antecedentes de este informe, nos encontramos ante un riesgo fiscal inherente al sector. Afortunadamente, el Club supo reaccionar de manera oportuna y reducir dicho riesgo, al reconocer que la actividad desarrollada tenía la naturaleza de “actividad económica” a efectos de la LIS, procediendo en consecuencia a modificar su operativa en el IS, con la única excepción de las cuotas de membresía, cuya especialidad ya ha sido señalada.

En la misma línea, el hecho de que exista la posibilidad de finalizar la inspección con un acta en conformidad sin imposición de sanción, algo que no es habitual, viene a refrendar que la actuación de la Junta Directiva en este ámbito ha sido diligente.

Desde nuestro punto de vista, los principales argumentos para optar por la vía de la conformidad residen en que (i) la Inspección refrendaría el resto de criterios contables y fiscales seguidos por el Club en los ejercicios comprobados (ii) y que el acta sería más amable en relación con la actuación seguida por la Dirección; (iii) por el contrario, se estaría renunciando a recurrir la liquidación en las siguientes instancias.

Por su parte, a nuestro juicio los principales argumentos a favor de la vía de la disconformidad y los consecuentes recursos hasta agotar la vía judicial, en su caso, serían (i) el contar con una alta probabilidad de anular la sanción impuesta, y mantener viva la posibilidad de conseguir que las cuotas de membresía sean aceptadas como exentas en el IS, tanto respecto en las liquidaciones objeto de comprobación como a futuro; (ii) si bien, la literalidad del acta en disconformidad sería más agresiva en cuanto a la conducta del Club, habida cuenta que tendría que motivar la imposición de la sanción.

Este informe, salvo error u omisión involuntaria, constituye nuestra opinión sobre las cuestiones planteadas.

Muy atentamente,



José Antonio Fernández Ramírez



Iván Porras Cívico