

## Problemática contable y fiscal de la cesión de uso de instalaciones deportivas (ii): la cesión retribuida

**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 artículos anteriores, se ha analizado la problemática contable y fiscal de la propiedad de las instalaciones donde los clubes/SAD llevan a cabo la actividad deportiva, así como la que se deriva de su cesión gratuita o por precio simbólico, generalmente, por parte de una institución pública de ámbito local. Sin embargo, están pendientes de estudio los aspectos contables y tributarios vinculados con la puesta a disposición del club/SAD de las instalaciones deportivas a cambio de una contraprestación monetaria, modalidad jurídica en la que se centrará el presente artículo en este número de la revista.

Esta situación es la menos frecuente en el fútbol profesional español. De hecho, según se desprende de la información publicada en los sitios web de los equipos que han militado en LaLiga Santander y en LaLiga SmartBank en la temporada 2021/2022, menos de una cuarta parte de ellos –el 23,81%– utiliza espacios cedidos por entidades públicas –en su mayoría de ámbito municipal– a cambio de una serie de pagos o cuotas determinadas en un contrato de concesión administrativa o de arrendamiento, que son las fórmulas habituales en que se concreta la cesión de estos bienes.

Como se puso de manifiesto en trabajos previos, el tratamiento contable y fiscal de las instalaciones deportivas está condicionado por la modalidad jurídica bajo la cual un club/SAD dispone de dichos bienes. En este sentido, se analizará, en primer término, el régimen contable y fiscal de las concesiones administrativas para, seguidamente, estudiar las implicaciones que, desde esta doble perspectiva, produce la formalización de un contrato de arrendamiento sobre las instalaciones deportivas propiedad de un ente público. En ambos casos, se estudiará también el régimen contable y tributario aplicable a las inversiones y gastos realizadas por los clubes/SAD en las instalaciones deportivas cedidas como consecuencia de las cláusulas acordadas.

A pesar de la existencia de una adaptación del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, esa disposición no resulta de aplicación al caso que nos ocupa por cuanto queda fuera del alcance de la norma

citada. En consecuencia, su tratamiento contable será el que se derive de la aplicación de las normas de registro y valoración (en adelante, NRV) contenidas en la segunda parte del PGC<sup>1</sup>.

## **2. La disposición de las instalaciones deportivas mediante un contrato de concesión administrativa**

### **2.1 Concepto**

Mediante la adjudicación de una concesión administrativa, una entidad de derecho público –generalmente, un ayuntamiento- atribuye al club/SAD adjudicatario la ocupación privativa y la explotación de instalaciones deportivas de dominio público durante un período de tiempo determinado bajo ciertas condiciones. De hecho, desde una perspectiva contable, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible<sup>2</sup>, en el apartado 6 de la norma sexta, señala que se entiende por concesión administrativa “aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público”<sup>3</sup>. En consecuencia, si la entidad cesionaria se reservara el uso parcial de las instalaciones deportivas objeto de la cesión –por ejemplo, para la organización de eventos una vez concluida la competición-, el contrato formalizado no tendría cabida dentro de esta categoría de activos intangibles.

La cesión de uso de los bienes públicos se ajustará a las cláusulas incorporadas en el contrato, donde además de fijar la duración de la concesión, se especificarán, entre otras cuestiones, el canon que habrá de abonar el club/SAD concesionario, su periodicidad y, en su caso, su revisión a lo largo del período concesional, aspectos que serán determinantes para el registro contable de este activo.

---

<sup>1</sup> En este sentido, en el apartado II de la Introducción de las Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas se señala que “en principio, quedan, por tanto, fuera de la definición de acuerdo de concesión otros acuerdos habituales entre el sector público y el sector privado o, en su caso, el sector público empresarial, tales como la autorización o concesión del uso del dominio público, la cesión del usufructo o la constitución de un derecho de superficie sobre bienes patrimoniales, salvo que reúnan los citados requisitos [la presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo que controla el ente concedente, pero financia y explota un operador privado que presta un determinado servicio a cambio de un precio regulado]. El tratamiento contable de estos acuerdos tendrá cabida en las normas generales recogidas en el Plan General de Contabilidad, en particular, en la norma de registro y valoración 8ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar y, en su caso, en la norma de registro y valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados”.

<sup>2</sup> BOE núm. 132, de 3 de junio de 2013. Los criterios establecidos en esta disposición son de aplicación en el tratamiento contable de las concesiones administrativas que no están incluidas en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

<sup>3</sup> La consulta de la DGT de 11 de mayo de 2021 (V1325-21) determina que “la concesión administrativa es un negocio jurídico público en virtud del cual las administraciones públicas conceden a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública, bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien cediendo la gestión de servicios públicos. La característica fundamental de esta institución reside en que la Administración pública concedente conserva en todo momento potestades de control, que le permiten asegurar el cumplimiento del fin contemplado por el ordenamiento jurídico; corolario de estas potestades de la Administración pública, es el derecho a la reversión de los bienes una vez concluida la concesión”.

## 2.2 Tratamiento contable

Figurarán en el activo del balance, como un inmovilizado intangible, los gastos en que incurra el club/SAD para la obtención de los derechos de explotación de las instalaciones públicas otorgados por la entidad local<sup>4</sup>. Concretamente, se registrarán en la partida “202. Concesiones administrativas” prevista en el PGC. En aplicación de la NRV 5ª del PGC, este intangible, cuyo reconocimiento contable está condicionado al cumplimiento de los criterios generales incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC<sup>5</sup>, se valorará inicialmente por su coste, del que formarán parte los impuestos indirectos que graven los gastos realizados siempre que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En el supuesto de que la concesión administrativa se haya obtenido a cambio de una contraprestación contingente, de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, la valoración inicial del intangible se derivará de la aplicación de las normas previstas para el inmovilizado material, según establece el apartado 1.5 de la norma tercera de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013. Sin embargo, si los términos del acuerdo obligaran al club/SAD a realizar pagos anuales a la entidad concedente a lo largo del período concesional, según dispone el apartado 6.2 de la norma sexta de la resolución citada, “el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material...”.

Una vez incorporado el activo intangible al patrimonio del club/SAD, y hasta que se produzca su baja, deberá ser objeto de correcciones valorativas por amortización y, en su caso, por deterioro de valor, registrándose un gasto en la cuenta de resultados. En la amortización de este activo, se aplicarán las reglas generales establecidas para los intangibles durante un plazo que no podrá superar el período concesional y sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes a la cesión de las instalaciones deportivas. Por su parte, el cálculo del deterioro requiere la determinación del importe recuperable del activo atendiendo a los flujos de efectivo que el mismo generará a lo largo del período concesional. La contabilización de un deterioro de valor provocará un ajuste de las amortizaciones del intangible deteriorado en los ejercicios siguientes, teniendo en cuenta el nuevo valor en libros del activo. En el caso en que dejen de existir las circunstancias que determinaron el registro de una corrección valorativa por deterioro, se reconocerá la reversión del deterioro mediante un ingreso en la cuenta de resultados, el cual tendrá

---

<sup>4</sup> En relación con los gastos realizados para la obtención de una concesión administrativa y que deberán ser activados como un inmovilizado intangible, se recomienda el examen de la Consulta 3 del BOICAC 99, de septiembre de 2014.

<sup>5</sup> A este respecto, el registro de un inmovilizado intangible procederá cuando, cumpliéndose con la definición de activo del PGC, se verifique que:

- a) sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro; y
- b) se pueda valorar de forma fiable; y
- c) se cumpla con el criterio de identificabilidad, esto es, que el activo sea separable (susceptible de ser separado o escindido de la entidad, vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarda relación) y ha surgido de derechos legales o contractuales, con independencia de tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

como límite el valor contable del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor. Esta alteración del valor contable del intangible asimismo producirá efectos sobre la cuota de amortización correspondiente a ejercicios posteriores.

Mientras que la cuantía de los gastos realizados para la obtención del derecho de la concesión administrativa figurará en el activo del club/SAD entre los inmovilizados intangibles, el canon anual acordado se reconocerá como un gasto en la cuenta de resultados conforme se vaya devengando.

Cabe la posibilidad de que el club/SAD, para la realización de la actividad deportiva, lleve a cabo inversiones en las instalaciones cedidas, las cuales se registrarán de acuerdo con su naturaleza que, con carácter general, será la de inmovilizado material, amortizándose de acuerdo con su vida útil estimada.

Sin embargo, si atendiendo a los acuerdos alcanzados las inversiones deben ser objeto de renovación, el apartado 6.3 de la norma sexta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, de forma análoga al criterio anterior, determina que la inversión inicial y las sucesivas renovaciones con vida económica inferior al plazo concesional se amortizarán atendiendo a su vida útil. Ahora bien, cuando la reposición de los activos se lleva a cabo en los últimos años de la concesión y el plazo residual de uso desde esa fecha es muy inferior a la vida económica de la inversión realizada, para imputar como gasto a la cuenta de resultados la recuperación total de esa última renovación, en el momento inicial se reconocerá un inmovilizado intangible con abono a una provisión<sup>6</sup> por el mismo importe, el cual será el valor actual del compromiso asumido, esto es, el equivalente financiero del valor en libros de la inversión que teóricamente luciría a la conclusión del período concesional en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la entidad concedente, actualizado desde la fecha en que se deba practicar la última inversión. Al cierre de cada ejercicio, el activo intangible reconocido deberá ser amortizado linealmente en el plazo concesional<sup>7</sup> y la provisión contabilizada será objeto de actualización financiera, mediante el reconocimiento de un gasto financiero, hasta su efectiva cancelación. En el caso de cambios en las estimaciones del valor del intangible y la provisión registrados, se aplicarán los criterios establecidos para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> En relación con el compromiso asumido de entrega de los activos afectos a la concesión al término de esta y reconocido a través de la provisión, la Consulta 1 del BOICAC 80, de diciembre de 2009, señala que “si la renovación de los activos afectos a la concesión origina una revisión de las condiciones del acuerdo, por ejemplo, a través de una ampliación del plazo concesional o cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación” no procederá el registro de la mencionada provisión.

<sup>7</sup> La norma sexta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 determina que, con carácter general, se emplee el método lineal para la amortización del intangible registrado, salvo que su patrón de uso pueda ser estimado con fiabilidad por referencia a la “demanda o utilización” del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podía aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

<sup>8</sup> En aplicación de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2013), los cambios en las estimaciones que modifiquen el importe de la provisión producirán un incremento o minoración del valor en libros del activo en la misma cuantía en que se altere el valor contable del pasivo.

Para ilustrar la problemática contable expuesta, supongamos que a comienzos de la temporada 2021/2022 una determinada entidad local transfiere al club de fútbol de la misma localidad el disfrute exclusivo de unas instalaciones deportivas de dominio público durante un período de 10 años. Como consecuencia de ello, el club de fútbol incurre en gastos por una cuantía de 25.000 euros, pagados mediante transferencia bancaria. Entre los acuerdos adoptados destaca el compromiso asumido por el club de colocar césped artificial, cuyo coste en la fecha del contrato de cesión, pagado con talón bancario, se eleva a 200.000 euros (IVA del 21% no incluido), estimándose su vida útil en ocho años. Por otra parte, en la fecha del acuerdo, se estima, en primer lugar, que el coste de reposición del césped artificial, una vez transcurrido un período de ocho años, será de 250.000 euros y, en segundo término, que la inflación durante el período concesional se elevará al 2,5% anual.

De acuerdo con la información suministrada, en la fecha del acuerdo de cesión exclusiva del derecho de disfrute, el club de fútbol deberá realizar los siguientes registros:

- i. Reconocimiento de los gastos realizados para la obtención de la concesión

Código	Denominación	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	25.000	
572	Bancos, c/c		25.000

- ii. Colocación del césped artificial

Código	Denominación	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	200.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	42.000	
572	Bancos, c/c		242.000

- iii. Reconocimiento contable del importe de la renovación del césped que no será recuperado por el club como consecuencia de la finalización del período concesional.

- / Cálculo del importe que no será recuperado. Una vez transcurridos los ocho primeros años del período concesional, el club de fútbol deberá llevar a cabo una inversión de 250.000 euros, que tan solo amortizará durante dos años por una cuantía de 62.500 euros ( $250.000 \times 1/8 \times 2$ ). En consecuencia, la cuantía de la inversión que no se recuperará será de 187.500 euros ( $250.000 - 62.500$ ).
- / Determinación del valor actual del importe que no será recuperado. Teniendo en cuenta que se ha estimado una tasa de inflación del 2,5% anual, el valor actual de la inversión que no se recuperará será de 146.474,70 euros [ $187.500 / (1 + 0,025)^{10}$ ].
- / Registro del compromiso asumido.

Código	Denominación	Debe	Haber
20X	Inversión no recuperable	146.474,70	
14X	Provisión por inversión no recuperable		146.474,70

Por su parte, al cierre de la temporada 2021/2022, el club deberá llevar a cabo las siguientes anotaciones:

- i. Amortización del césped artificial.

Código	Denominación	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	25.000	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		25.000

Cuota de amortización (temporada 2021/2022) =  $200.000 \times 1/8 = 25.000$

- ii. Amortización de los gastos realizados para la obtención de la concesión:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		2.500

Cuota de amortización (temporada 2021/2022) =  $25.000 \times 1/10 = 2.500$

- iii. Amortización de la inversión por renovación del césped que no será recuperada:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	14.647,47	
280X	Amortización acumulada de inversión no recuperable		14.647,47

Cuota de amortización (temporada 2021/2022) =  $146.474,70 \times 1/10 = 14.647,47$

- iv. Actualización de la provisión vinculada con el compromiso asumido de renovación del césped

Código	Denominación	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	3.661,87	
14X	Provisión por inversión no recuperable		3.661,87

Actualización (temporada 2021/2022) = 146.474,70 [(1+0,025) – 1] = 3.661,87

Al finalizar el octavo año del período concesional, el césped artificial instalado a comienzos de la temporada 2021/2022 está totalmente amortizado y causará baja, procediéndose simultáneamente a reconocer la renovación de este. Así, al término del período concesional, la situación patrimonial vinculada con la cesión de las instalaciones deportivas será la siguiente:

Código	Denominación	Saldo deudor	Saldo acreedor
202	Concesiones administrativas	25.000,00	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		25.000,00
219	Otro inmovilizado material	250.000,00	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		62.500,00
20X	Inversión no recuperable	146.474,70	
280X	Amortización acumulada de inversión no recuperable		146.474,70
14X	Provisión por inversión no recuperable		187.500,00

Por ello, en la fecha de conclusión del período concesional, la reversión del césped artificial instalado dará lugar a la siguiente anotación:

Código	Denominación	Debe	Haber
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material	62.500	
14X	Provisión por inversión no recuperable	187.500	
219	Otro inmovilizado material		250.000

## 2.3 Tratamiento fiscal

En primer lugar, se va a analizar el régimen de la concesión administrativa en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Se ha de recordar que según el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) en todo lo que no esté regulado expresamente en dicha ley se aplicarán las normas de naturaleza contable, lo que ocurrirá, entre otros casos, en relación con el reconocimiento del activo intangible y con la valoración inicial de dicho activo. En el tratamiento fiscal de la amortización de una concesión administrativa, debe tenerse presente que se trata de un inmovilizado intangible con vida útil definida, señalando el artículo 12.2 de la LIS que este tipo de activos “se amortizará atendiendo a su vida útil”. En consecuencia, serán deducibles las dotaciones para su amortización de acuerdo con la duración de la concesión, por lo que el criterio coincide también con el aplicado en contabilidad. En caso de que se registre contablemente un deterioro de valor sí habrá diferencias con la normativa fiscal, en la medida en que las pérdidas por deterioro de los activos intangibles no son deducibles en aplicación del artículo 13.2.a)

de la LIS, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo en el período en el que se registre contablemente dicha situación. Dicha pérdida, de acuerdo con el artículo 20.c) de la LIS, será deducible en los siguientes años conforme se amortice el elemento patrimonial al que se refiere, dando lugar a ajustes negativos en dichos períodos hasta que se complete el proceso de amortización o se produzca la baja del elemento.

En relación con las inversiones que se realicen en las instalaciones deportivas, ya se ha indicado que contablemente se registrarán de acuerdo con su naturaleza, que normalmente será la de un inmovilizado material, amortizándose de acuerdo con las reglas generales. A estos efectos, desde el punto de vista del IS, solo se producirán diferencias con las anotaciones contables si el club/SAD aplica algún incentivo fiscal que permita acelerar la amortización o si disfruta de la libertad de amortización. Esta situación puede darse cuando en la fecha de obtención de la concesión administrativa sobre la instalación deportiva el club/SAD cumpla los requisitos que se exigen para su consideración como una empresa de reducida dimensión, según lo dispuesto en el artículo 101 de la LIS. En ese caso podrá aplicar los artículos 102 (libertad de amortización para inversiones creadoras de empleo) y 103 (aceleración de la amortización al doble de coeficiente de tablas para elementos nuevos). También habrá diferencias cuando se adquieran elementos patrimoniales mediante arrendamiento financiero en virtud del artículo 106 de la LIS o bienes de escaso valor, que podrán ser amortizados libremente de acuerdo con el artículo 12.3.e) de la LIS<sup>9</sup>. Finalmente, existirán diferencias si se registra una pérdida por deterioro de estos activos materiales, pues dicha partida tampoco resultará de deducible, aplicándose las reglas que se analizaron anteriormente en relación con el deterioro de la concesión.

En caso de que el activo deba ser renovado, si el plazo residual de uso desde la renovación es inferior a la vida útil de dicho activo por agotarse el plazo de la concesión, se aplicarán a efectos fiscales las reglas contables. La provisión que recoge el valor de la inversión que luciría a la conclusión del período concesional será también deducible fiscalmente en la medida en que no se encuentra entre los supuestos de provisiones no deducibles a que se refiere el artículo 14.3 de la LIS.

En segundo término, debe ser objeto de estudio la tributación en la imposición indirecta del otorgamiento de la concesión administrativa por parte del ente público. A estos efectos, es preciso determinar la posible sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) o, en su caso, a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD).

En relación con el IVA, se ha de precisar que los entes públicos reúnen las condiciones para ser sujetos pasivos del IVA cuando cumplan los requisitos previstos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) y realicen operaciones gravadas en dicho impuesto, de acuerdo con las reglas

---

<sup>9</sup> Dicho precepto establece que se podrán amortizar libremente “los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo”.



generales previstas en los artículos 4 y 5 de dicha ley<sup>10</sup>. Ahora bien, cuando la cesión a un club o SAD de un estadio de titularidad pública -normalmente municipal- se realice a través de una concesión administrativa, la operación, en principio, no estará sujeta al impuesto en virtud del artículo 7.9º de la LIVA<sup>11</sup>. En estos casos tampoco existirá el deber de expedir factura<sup>12</sup>. Pero no siempre una concesión administrativa estará no sujeta, como ha puesto de manifiesto la DGT en varias consultas, en las que ha señalado que a efectos de la tributación de esta operación en el IVA se ha de determinar el tipo de contrato en virtud del cual esta se lleva a cabo. Por tanto, en cada caso se ha de clarificar si la figura contemplada en el convenio con el ente concedente posee la naturaleza jurídica de concesión administrativa a fin de determinar si puede considerarse no sujeta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.9º de la LIVA. A estos efectos, con independencia del nombre que hayan otorgado las partes y de la terminología empleada es preciso determinar la naturaleza jurídica real de la figura, para lo cual es esencial concretar la naturaleza del tipo de bien sobre el que recae la operación. La DGT ha considerado que la operación solo se puede calificar como concesión administrativa cuando se refiera a un bien perteneciente al dominio público del ente concedente, mientras que cuando se trate de un bien patrimonial no puede tener esta naturaleza<sup>13</sup>. Por otra parte, la Consulta de la DGT de 16 de julio de 2021 (V2123-21) determina que un inmueble que no esté afecto a un servicio público de competencia municipal, al no poder calificarse de gestión de servicio público ni de concesión administrativa de dominio público no puede incluirse en el anterior supuesto de no sujeción y como supone la explotación de un bien para obtener ingresos continuados en el tiempo se encontrará sujeta al IVA.

---

<sup>10</sup> La consulta de la DGT de 13 de octubre de 2017 (V2624-17), en la que se plantea la sujeción de una concesión administrativa otorgada por un ayuntamiento, señala que “los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad”. Más recientemente, en el mismo sentido se pronuncia la consulta de la DGT de 6 de abril de 2021 (V0802-21).

<sup>11</sup> Dicho precepto determina que no estarán sujetas al impuesto “las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes: a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario; b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos; c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias; d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario”.

<sup>12</sup> La consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2017 (V2869-17) determina que “no existe obligación de expedir factura por el otorgamiento de la concesión y percepción del canon que el ayuntamiento recibe de una sociedad mercantil siempre que se encuentren no sujeto..., sin perjuicio de la expedición de otro tipo de documentos para documentar dicha operación”.

<sup>13</sup> En la consulta de la DGT de 13 de marzo de 2012 (V0557-12) se señala lo siguiente: “De acuerdo con el dictamen de fecha 11 de septiembre de 2008, emitido por la Junta de Contratación Administrativa respecto de un caso relativo a la explotación de un palacio de congresos y exposiciones, para la determinación de cuál es la naturaleza jurídica del negocio jurídico celebrado en relación con el inmueble mencionado es preciso previamente establecer cuál es la naturaleza jurídica de este mismo. En efecto, si se entiende que el palacio de congresos y exposiciones objeto de consulta tiene carácter patrimonial, es obvio que no cabría constituir sobre él un negocio jurídico que pudiera calificarse como concesión administrativa. Por el contrario de atribuírsele naturaleza demanial se excluiría la posibilidad de celebrar un contrato de arrendamiento ni de cualquier otro tipo que tuviera por objeto ceder a un tercero su explotación”. El mismo criterio se reiteró, entre otras, en las posteriores consultas de la DGT de 7 de agosto de 2013 (V2621-13), 13 de octubre de 2017 (V2624-17), 6 de noviembre de 2017 (V2869-17), 6 de abril de 2021 (V0802-21) y 16 de julio de 2021 (V2123-21).

Otro elemento importante a efectos de la calificación como concesión administrativa de la operación y, en consecuencia, para delimitar el supuesto de no sujeción del artículo 7.º de la LIVA, es que el contrato otorgue a la entidad cesionaria un uso privativo o exclusivo del bien de dominio público. Así lo recoge la consulta de la DGT de 6 de abril de 2021 (V0802-21), en la que se plantea la sujeción al IVA del convenio firmado por varias administraciones con una SAD para la cesión del uso y explotación de un estadio de fútbol y sus instalaciones a cambio de un canon anual. La DGT señala que al prever dicho convenio que las entidades cedentes tienen la posibilidad de utilizar las instalaciones para organizar ciertos eventos no se puede considerar que exista una concesión administrativa, de tal modo que la figura jurídica recogida en el convenio suscrito no responde a la naturaleza de concesión demanial, por lo que se encontraría sujeta al IVA, debiendo tributar al tipo general<sup>14</sup>.

En definitiva, si se dan las condiciones analizadas, las concesiones administrativas estarán, con carácter general, no sujetas al IVA, sin perjuicio de su tributación por el ITPyAJD, por el concepto TPO. De este modo, se ha de analizar también el régimen jurídico-tributario de las concesiones en este último impuesto, si bien dada la limitación de este trabajo tan solo se van a enunciar de forma breve los aspectos esenciales del mismo. En este sentido, el artículo 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITPyAJD, determina que son transmisiones patrimoniales sujetas las “concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos”. Por su parte, la letra h) del artículo 8 de dicha ley determina que “estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente... en la concesión administrativa, el concesionario”. Las reglas de cuantificación se determinan en el artículo 13 de dicho texto refundido. El apartado 1 regula el tipo impositivo<sup>15</sup> y los apartados 3 y 4 establecen las normas para la determinación de la base imponible, si bien el apartado 3 regula las reglas principales y el 4 otras de carácter subsidiario que solo se aplican en defecto de

---

<sup>14</sup> La DGT considera en esta consulta que el convenio que es objeto de la misma acuerda un uso compartido de las instalaciones, dado que la cláusula primera especifica que las partes acuerdan que el club dispondrá del uso exclusivo que comprende partidos oficiales de cualquier competición, partidos amistosos, entrenamientos, etc., si bien se señala que fuera de la competición oficial o dentro de ella, siempre que no perturbe el normal desarrollo de la misma, las entidades propietarias se reservan la facultad de organizar actos o eventos deportivos, culturales, musicales o recreativos, debiendo para ello cubrir los costes de mantenimiento y conservación que de su uso resulten. Además, las entidades titulares de los bienes se reservan igualmente un espacio publicitario en la instalación deportiva objeto del convenio. La DGT fundamenta su decisión en un informe de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 4 de marzo de 2021, en el que señala que el artículo 29 de la Ley 7/1999, de 29 de septiembre de Bienes de las Entidades Locales de Andalucía, determina los usos de los bienes de dominio público, que pueden adoptar las modalidades siguientes: uso común, general o especial o uso privativo, que “es el constituido por la ocupación de una porción del dominio público de modo que limite o excluya la utilización por los demás”, en cuyo caso se requiere el otorgamiento de concesión administrativa en virtud del artículo 30 de dicha Ley. Por tanto, de acuerdo con este informe, en el caso planteado faltaría la nota esencial de utilización privativa del dominio público que es inherente y consustancial a toda concesión administrativa, ya que lo que se establece es un sistema de colaboración y de uso compartido en cuanto a las instalaciones deportivas de referencia. Lo que se regula en el convenio es la colaboración entre los firmantes para el disfrute compartido de las instalaciones, faltando el elemento de utilización privativa. La DGT concluye que “la cesión del uso de la instalación deportiva, atendiendo a su alcance y contenido, procedimiento de otorgamiento y efectos, denominada como cesión de uso no responde a la naturaleza de concesión demanial”. En consecuencia, “dado que la cesión objeto de consulta no puede calificarse como concesión administrativa, a la misma no le resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción al IVA previsto en el artículo 7.º de la LIVA”.

<sup>15</sup> Se establece que las concesiones administrativas tributarán al tipo que haya sido aprobado por la comunidad autónoma. De no haberse aprobado un tipo autonómico, tributarán, como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

aquellas<sup>16</sup>. La base se fija en función de la total duración de la concesión, sin que sea necesario presentar posteriormente liquidaciones adicionales en los pagos del correspondiente canon anual<sup>17</sup>. En cuanto al devengo, el artículo 49 determina que, en las transmisiones patrimoniales, se producirá el día en que se realice el acto o contrato gravado.

### **3. La disposición de las instalaciones deportivas mediante un contrato de arrendamiento**

Cuando un club/SAD accede al disfrute de instalaciones deportivas que sean propiedad de un ente público por una vía diferente de una concesión administrativa<sup>18</sup>, desde el punto de vista contable la cesión de uso acordada será calificada como un arrendamiento. De hecho, según dispone la NRV 8ª del PGC, se entiende por arrendamiento “cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuota, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo”.

El tratamiento contable de la cesión de las instalaciones deportivas, tipificada contablemente como arrendamiento, viene condicionado a su vez por la calificación de este como financiero u operativo. En este sentido, se considerará arrendamiento financiero aquel acuerdo del que, por sus condiciones económicas, se deduzca que se transfieren todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

Habida cuenta de que el acuerdo de cesión de uso de las instalaciones deportivas de dominio público en ningún caso incluirá una opción de compra, se presumirá que la referida transferencia se producirá, salvo prueba en contrario, entre otras situaciones<sup>19</sup>, en aquellos contratos en los que el plazo del arrendamiento<sup>20</sup> coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo –y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso- o, cuando las especiales características de las instalaciones objeto del arrendamiento hagan que su utilidad quede restringida al club/SAD arrendatario. De hecho, la norma de valoración 5ª de la adaptación

---

<sup>16</sup> La consulta de la DGT de 21 de enero de 2020 (V0148-20) determina que el apartado 3 incluye las normas principales, que son tres reglas compatibles entre sí, por lo que pueden utilizarse simultáneamente. Dichas reglas han de aplicarse, en primer lugar, en función de las características de la concesión administrativa. Solo en caso de que no resulte aplicable ninguna de ellas se podrá utilizar las que subsidiariamente se recogen en el apartado 4. Las reglas subsidiarias no son compatibles entre sí, sino que se rigen por el sistema de prelación, debiéndose aplicar, en primer lugar, la contenida en la letra a), en su defecto, la de la letra b) y, por último, si tampoco es posible, la de la letra c).

<sup>17</sup> Vid. a estos efectos la consulta de la DGT de 19 de febrero de 2019 (V0349-19).

<sup>18</sup> Este tratamiento contable sería extensible a aquellas concesiones donde la entidad de derecho público no cede el uso exclusivo de las instalaciones deportivas de dominio público al club/SAD, sino que se reserva el disfrute parcial del bien, por cuanto no tendrían cabida en el concepto contable de concesiones administrativas antes analizado.

<sup>19</sup> El apartado 1.1 de la NRV 8ª del PGC considera, además de los dos casos apuntados, otras cinco situaciones más en las que, salvo prueba en contrario, se infiere la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

<sup>20</sup> A efectos contables, el plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

del PGC a las SAD<sup>21</sup> se pronuncia en esos términos en caso de acuerdos de arrendamiento de inmovilizado que no incorporen una opción de compra<sup>22</sup>. En cualquier otra situación, cuando el acuerdo celebrado no pueda ser calificado como arrendamiento financiero, se tipificará como arrendamiento operativo.

En cuanto al tratamiento contable, en el supuesto en que el acuerdo de cesión de uso de las instalaciones deportivas celebrado se califique como arrendamiento financiero, el club/SAD registrará, en la fecha del contrato, un activo de acuerdo con su naturaleza. A tal fin, se podrá emplear la cuenta 224. *Estadios y pabellones* prevista en la adaptación del PGC a las SAD con el desglose previsto en dicha norma o el que propusimos en el número anterior de esta revista. Simultáneamente al reconocimiento del activo, se registrará un pasivo financiero por el mismo importe. La valoración por igual cuantía del activo y el pasivo guarda relación con el tamaño contable del club/SAD y la norma que aplica en la formulación de sus cuentas anuales. En este sentido, si el club/SAD tiene la consideración contable de gran empresa, el activo y el pasivo se valorarán en el momento inicial por la menor de las dos rúbricas siguientes:

- / Valor razonable de las instalaciones deportivas cedidas.
- / Valor actual de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluirá cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, pero se excluirán las cuotas de carácter contingente<sup>23</sup>, el coste de los servicios e impuestos repercutibles por la entidad titular de las instalaciones deportivas. De acuerdo con el apartado 1.2 de la NRV 8ª del PGC, en el establecimiento de este valor se utilizará el tipo de interés implícito del acuerdo suscrito y, en el supuesto en que este no se pudiera determinar, se empleará el tipo de interés del club/SAD para operaciones similares.

Sin embargo, cuando el club/SAD tiene la consideración contable de pequeña y mediana empresa y formula sus cuentas anuales empleando el PGC para estas entidades, el activo y el pasivo se valorarán por el valor razonable que las instalaciones deportivas cedidas tienen en la fecha del acuerdo<sup>24</sup>.

Independientemente de la norma que el club/SAD emplee en la formulación de los estados contables, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que se incurra incrementarán la valoración inicial del activo. Una vez reconocidas las instalaciones deportivas como un inmovilizado material, el club/SAD aplicará los criterios de amortización, baja y, en su caso, deterioro de valor que correspondan.

---

<sup>21</sup> Orden de 27 de junio de 2000 (BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000).

<sup>22</sup> Concretamente, se señala que se aplicarán las reglas establecidas para los arrendamientos financieros a aquellos acuerdos que, no considerando una opción de compra, se identifiquen con alguna de las dos situaciones siguientes:

- / “Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar el período de utilización y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento (en particular, se puede predicar esta racionalidad en aquellos casos en los que el valor actual de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor del activo arrendado).
- / Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario”.

<sup>23</sup> Son cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que depende de la evolución futura de una variable.

<sup>24</sup> En este sentido, apartado 1.2 de la NRV 7ª del PGC para Pymes.

Por su parte, el pasivo contabilizado con ocasión de la formalización del contrato de cesión deberá valorarse en cualquier fecha posterior a su registro inicial por su coste amortizado<sup>25</sup>, reconociéndose la carga financiera del acuerdo conforme vaya devengándose y según el método del tipo de interés efectivo<sup>26</sup>. Este pasivo irá causando baja a medida que el club/SAD vaya realizando el pago de las cuotas acordadas.

Sin embargo, teniendo en cuenta que algunas instalaciones deportivas comprenden, además de una edificación, el suelo sobre el que la misma se asienta, resultaría de aplicación la NRV 8ª.4 del PGC, relativa al arrendamiento conjunto de terrenos y edificios. Esta disposición estipula que “como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terrenos y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo (...) A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo”. En definitiva, el tratamiento contable de la cesión de instalaciones deportivas que comprendan terrenos y edificaciones estará condicionado por la duración del período de cesión y las posibles prórrogas del acuerdo, debiendo ser analizados ambos componentes como elementos diferenciados y distribuirse los pagos mínimos acordados entre el terreno y la edificación de forma proporcional a sus valores razonables. Sin embargo, cuando existan dificultades para repartir los pagos acordados, o la distribución no sea fiable, el acuerdo de la instalación deportiva, aunque comprenda un terreno, debería calificarse como arrendamiento financiero.

En consecuencia, si el acuerdo formalizado no puede catalogarse contablemente como arrendamiento financiero, será calificado como arrendamiento operativo por cuanto se identifica con “un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período determinado a cambio de percibir un importe único, o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero”<sup>27</sup>. En este caso, el club/SAD considerará los gastos derivados del acuerdo de cesión de las instalaciones deportivas como un gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias. Con carácter general, el criterio que se empleará para reconocer el gasto relacionado con el arrendamiento operativo en la cuenta de resultados será el lineal, aunque se acuerde una carencia de cuotas durante un determinado período por la necesidad de que el club/SAD lleve a cabo

---

<sup>25</sup> Tratándose de una deuda no comercial, este pasivo, a tenor de la NRV 9ª del PGC, según la nueva redacción establecida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2021), formará parte de la cartera de *pasivos financieros a coste amortizado*, valorándose en cualquier fecha posterior a su reconocimiento inicial por su coste amortizado que, de acuerdo con los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, vendrá dado por el importe al que fue inicialmente valorado, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento.

<sup>26</sup> El tipo de interés efectivo, según se establece en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, “es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales”.

<sup>27</sup> NRV 8ª.2 del PGC.

actuaciones sobre las instalaciones cedidas para adecuarlas a la actividad deportiva<sup>28</sup> o, incluso, cuando se pacten “rentas escalonadas”<sup>29</sup>. En todo caso, deberá tenerse presente que la NRV 8ª.2 del PGC dispone que cualquier pago que se haga al formalizar el acuerdo de arrendamiento calificado contablemente como operativo se tratará como un pago anticipado por el arrendamiento, imputándose a los resultados a lo largo del período de arrendamiento a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado<sup>30</sup>.

Desde el punto de vista fiscal, ya se ha analizado que cuando el arrendamiento de una instalación deportiva se realice por un plazo que coincida con la vida útil de los elementos, entre otros casos, se considera contablemente como un arrendamiento financiero. Dicha calificación resulta de aplicación a efectos del IS, en cuyo ámbito también se tendrán en cuenta las reglas contables en relación con la valoración del activo. Por su parte, a efectos de su amortización, se ha de analizar si resulta de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el artículo 106 de la LIS, que permite acelerar la amortización hasta el doble o el triple del coeficiente de tablas, según los casos.

Hemos de concluir que no sería posible la aplicación de dicho régimen especial en la medida en que el apartado 1 de dicho precepto determina que el mismo es solo aplicable cuando el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito. Al no resultar de aplicación este precepto al caso analizado, la amortización se practicará de acuerdo con los métodos previstos en el artículo 12 de la LIS, si bien, también podrán utilizar los incentivos fiscales que en su caso resulten de aplicación. En caso de deterioro, se aplicarán también las reglas expuestas anteriormente. En caso de que el contrato sea considerado como arrendamiento operativo, los gastos derivados del acuerdo de cesión tendrán carácter deducible en el IS de acuerdo con los criterios contables anteriormente analizados. En cualquier caso, al margen de la calificación contable, el arrendamiento de las instalaciones deportivas estará sujeto al IVA al tipo general.

---

<sup>28</sup> Esta circunstancia se analiza en la Consulta 3 del BOICAC 87, de septiembre de 2011, donde se indica que “el período inicial de carencia (...) incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del período de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que (...) la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos”.

<sup>29</sup> Las “rentas escalonadas”, que hacen referencia a importes crecientes por el alquiler a medida que transcurre el período de arrendamiento, han sido tratadas por el ICAC en la Consulta 11 del BOICAC 96, de septiembre de 2013. Sin embargo, no es extensible este tratamiento a la reducción de los pagos iniciales acordados como consecuencia de la pandemia por COVID-19, como se especifica en la Consulta 1 del BOICAC 125, de marzo de 2021, por cuanto “el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes”.

<sup>30</sup> Este régimen será el que se aplique, por ejemplo, cuando la entidad pública cedente de las instalaciones deportivas exija el depósito de una fianza por parte del club/SAD. Tratándose de una fianza a plazo superior a un año, el club, en cumplimiento de la NRV 9ª.5.5 (en su nueva redacción según el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero), reconocerá un activo financiero que valorará por el valor razonable de la cuantía entregada en concepto de fianza, tomando como período remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de la devolución. De esta forma, la diferencia entre el valor razonable así determinado y el importe desembolsado se considerará como un pago anticipado por el arrendamiento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el período del arrendamiento.


#### **4. Tratamiento de las inversiones y de los gastos llevados a cabo por el club/SAD en las instalaciones deportivas cedidas**

Como se ha indicado, cuando el club/SAD lleve a cabo inversiones en las instalaciones que le han sido cedidas, las registrará contablemente de acuerdo con su naturaleza que, con carácter general, formarán parte del inmovilizado material, amortizándose de acuerdo con su vida útil, siempre que no se incorporen definitivamente al activo cedido.

Sin embargo, como se señala en la norma de valoración 5ª, apartado j) de la adaptación del PGC a las SAD, los importes destinados a realizar inversiones sobre terrenos o instalaciones “alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual” se amortizarán atendiendo a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor, cuando dichas inversiones no sean separables de los terrenos o instalaciones cedidas y siempre que aumenten su capacidad, productividad o den lugar a un alargamiento de su vida útil. En términos similares, se pronuncia la NRV 3ª del PGC que, en aquellos casos en que la cesión sea tipificada como un arrendamiento operativo, su apartado h) dispone 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 la 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 período de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo”.

Además de inversiones en las instalaciones cedidas, normalmente, el club/SAD tendrá que hacer frente a gastos de conservación y reparación de las mismas. De acuerdo con el apartado 2 de la norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, los gastos derivados de esos procesos se imputarán a la cuenta pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzcan. No obstante, en el supuesto de inspecciones generales, con carácter periódico, de las instalaciones deportivas, habrá de aplicarse el régimen previsto en el apartado g) de la NRV 3ª del PGC, sobre costes relacionados con grandes reparaciones. Por su parte, aquellas actuaciones que, en aplicación de la norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, se califiquen como una renovación se capitalizarán como mayor valor del inmovilizado material cuando cumplan las condiciones para su reconocimiento como activo, mientras que las tipificadas como ampliaciones o mejoras darán lugar a un incremento de las instalaciones deportivas cuando supongan un aumento de su capacidad productiva, una mejora sustancial de su productividad o un alargamiento de su vida útil estimada.

Desde el punto de vista fiscal, en relación con las inversiones que se realicen en las instalaciones deportivas, se valorarán según los criterios contables. De esta forma, cuando dichas inversiones no sean separables de los terrenos, cumpliéndose el resto de las condiciones exigidas en las normas contables, se amortizarán atendiendo a la vida del contrato o a la vida útil del elemento patrimonial, si esta fuera menor. En estos casos, solo habrá diferencias con la contabilidad cuando fiscalmente se aplique algún incentivo fiscal que permita acelerar la amortización o cuando se haya registrado contablemente un deterioro. En la medida en que estos supuestos han sido analizados con anterioridad, nos remitimos a lo ya señalado. También se aplicarán las reglas contables en relación con los gastos de conservación y reparación de las instalaciones cedidas.



El régimen contable y fiscal de las inversiones y gastos asociados a las instalaciones cedidas debería completarse con el estudio de aquellos repercutidos al club/SAD –gastos suplidos- por la entidad pública titular del bien. Sin embargo, la casuística que puede presentarse es tan amplia que su análisis supera los límites de este trabajo.