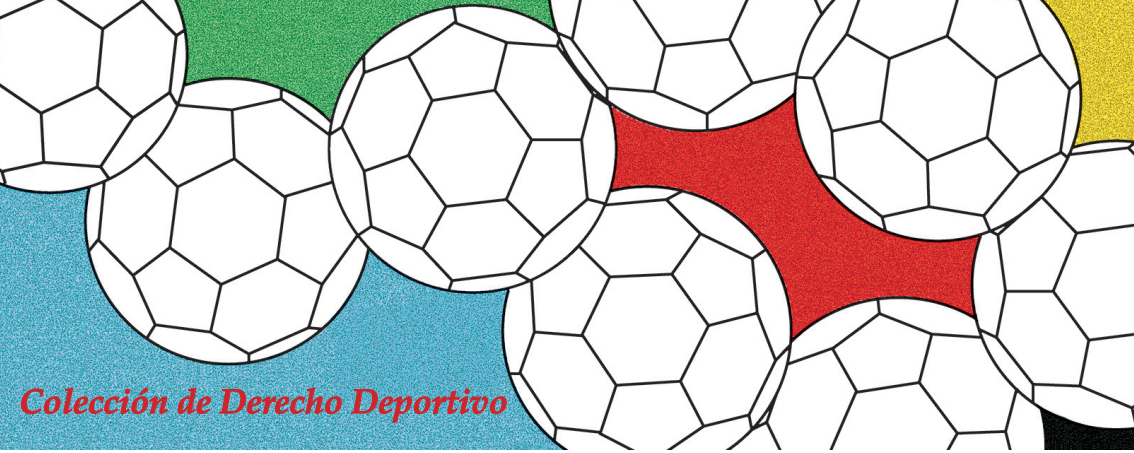

Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional

Luis A. Malvárez Pascual
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Huelva

María Pilar Martín Zamora
Profesora Titular de Contabilidad
Universidad de Huelva

REUS EDITORIAL
UCOPress Editorial Universidad de Córdoba
GOBIERNO DE ESPAÑA MINISTERIO DE ECONOMÍA INDUSTRIA Y COMPETITIVIDAD
AEDD

Ir a editorialreus.es

COLECCIÓN DE DERECHO DEPORTIVO

Régimen jurídico de los jueces deportivos de disciplinas hípicas, *M.ª Corona Quesada González* (2012).
Régimen jurídico de los agentes de jugadores en España y la Unión Europea, *Javier Rodríguez Ten* (2013).
Estudios jurídicos sobre el fútbol profesional, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2013)
La gestión participada en el deporte local, *Julián Hontangas Carrascosa, Juan A. Mestre Sancho y Francisco Orts Delgado* (2014).
Conflictos legales en los deportes hípicos, *Fernando Acedo Lluch* (2014).
Violencia, deporte y Derecho penal, *José Manuel Ríos Corbacho* (2014).
Dopaje deportivo y Código Mundial Antidopaje, *Rosario de Vicente Martínez (Dir.) y Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2014).
Derecho privado y deporte. Relaciones jurídico-personales, *Eduardo de la Iglesia Prados* (2014).
El contrato de patrocinio deportivo, *Sandra Liliana Echeverry Velásquez* (2015).
Mejora humana y dopaje. Una propuesta crítica, *Francisco Javier López Frías* (2015).
Cuestiones actuales de derecho del deporte, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2015).
El estatuto jurídico del agente de deportistas. Estudio de su problemática jurídica, *Feliciano Casanova Guasch* (2015).
La configuración jurídica del deporte en el medio natural (Relaciones con el turismo, el desarrollo sostenible y la ordenación del territorio), *Ignacio Jiménez Soto* (2015).
«Palabra de fútbol» y Derecho penal, *José Manuel Ríos Corbacho* (2015).
Compendio elemental de Derecho federativo (Examen sistemático del régimen jurídico de las federaciones deportivas), *Antonio Millán Garrido* (*Coord.*) (2015).
Fiscalidad del patrocinio deportivo, *José Luis Carretero Lestón* (2015).
Derecho del fútbol: presente y futuro, *Antonio Millán Garrido* (*Coord.*) (2016).
Los derechos «comunes» del deportista profesional, *Fulgencio Pagán Martín-Portugués* (2016).
Derecho patrimonial privado y deporte, *Eduardo de la Iglesia Prados* (2016).
El dopaje en el Derecho Deportivo actual: análisis y revisión bibliográfica, *Elena Atienza Macías y Emilio José Armaza Armaza* (2016).
Las enseñanzas deportivas en España, *Javier J. Feito Blanco* (2016).
El derecho a la salud en el deporte, *Julián Hontangas Carrascosa* (2016).
Deporte y derechos, *José Luis Pérez Triviño y Eva Cañizares Rivas (Coords.)* (2017).
Comentarios a la nueva Ley del Deporte de Andalucía, *Antonio Millán Garrido (Dir.)* (2017).
Asociacionismo deportivo: diagnóstico y perspectivas, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2017).
El interés general como principio rector de la acción pública en el deporte local, *Julián Hontangas Carrascosa, Juan A. Mestre Sancho, Francisco Orts Delgado* (2017).

Ir a editorialreus.es

Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual, *Ignacio Jiménez Soto y José Luis Pérez-Serrabona González (Dirs.)* (2017).
Mujer, discriminación y deporte, *María José López González* (2017).
Género y deporte (El camino hacia la igualdad), *Julián Hontangas Carrascosa, Juan Antonio Mestre Sancho y Francisco Orts Delgado* (2018).
Derecho del fútbol: principios y normatividad, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2018).
Los *e-Sports* como ¿deporte? Análisis jurídico y técnico-deportivo de su naturaleza y los requisitos legales exigidos, *Javier Rodríguez Ten* (2018).
La solución de litigios deportivos en el ordenamiento jurídico andaluz, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2018).
La Inmunidad Olímpica. La violación de derechos de los deportistas y la propuesta para la creación de un mecanismo jurídico de protección, *Orfeo Suárez* (2019).
La fiscalidad de los agentes de deportistas, *Feliciano Casanova Guasch y José Luis Carretero Lestón* (2019).
El deporte adaptado en el Derecho español, *Javier Gómez Vallecillo* (2019).
El derecho al deporte en la tercera edad, *Julián Hontangas Carrascosa, Juan Antonio Mestre Sancho y Francisco Orts Delgado* (2019).
Género y deporte: el régimen jurídico de la mujer deportista, *Antonio Millán Garrido y David Ruano Delgado (Coords.)* (2019).
Las cláusulas de moralidad en los contratos de patrocinio deportivo, *Miguel Crespo Celda* (2019).
Resolución de conflictos en el deporte: análisis y propuestas, *José Luis Pérez Triviño (Coord.)* (2019).
Régimen jurídico del deporte de personas con discapacidad, *Antonio Millán Garrido (Coord.)* (2019).
Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional, *Luis A. Malvárez Pascual y María Pilar Martín Zamora* (2019).

COLECCIÓN DE DERECHO DEPORTIVO

Director:
Antonio Millán Garrido

RÉGIMEN FISCAL Y CONTABLE DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS EN EL ÁMBITO DEL FÚTBOL PROFESIONAL

Luis A. Malvárez Pascual
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Huelva

María Pilar Martín Zamora
Profesora Titular de Contabilidad
Universidad de Huelva

Ir a editorialreus.es

Madrid 2019

Ir a editorialreus.es

Esta obra se enmarca en el Proyecto DER2015-64752-P (MINECO/FEDER, UE), financiado por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2.º C – 28010 Madrid
Teléfonos: (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2019)
ISBN: 978-84-290-2194-3
Depósito Legal: M 40006-2019
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

Ir a editorialreus.es

ABREVIATURAS

AFC	Confederación Asiática de Fútbol
AFE	Asociación de Futbolistas Españoles
CAF	Confederación Africana de Fútbol
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
CONCACAF	Confederación del Norte, Centroamérica y el Caribe de Fútbol
CONMEBOL	Confederación Sudamericana de Fútbol
FIFA	*Fédération Internationale de Football Association*
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
OFC	Confederación de Fútbol de Oceanía
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF

Ir a editorialreus.es

RFEF	Real Federación Española de Fútbol
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
TAS	Tribunal Arbitral del Deporte
TPO	*Third Party Ownership*
UEFA	*Union of European Football Association*

Ir a editorialreus.es

INTRODUCCIÓN

Los derechos federativos de los futbolistas constituyen uno de los activos más importantes de los clubes o sociedades anónimas deportivas que participan en competiciones profesionales en el ámbito del fútbol. Téngase en cuenta que la confección de las plantillas con las que las entidades deportivas compiten de forma profesional obliga a que se pueda disponer de estos derechos, pues es una condición para la tramitación de la correspondiente inscripción del jugador y la obtención de la licencia federativa, que son los requisitos que se exigen para que un futbolista pueda jugar bajo la disciplina de un club o sociedad anónima deportiva. Aunque estos derechos son comunes a todos los deportes colectivos donde los jugadores compiten bajo el paraguas de un club, sociedad anónima deportiva o cualquier otro tipo de entidad deportiva es en el ámbito del fútbol donde alcanzan su mayor desarrollo desde un punto de vista económico y comercial. En los últimos años el sector del fútbol ha experimentado un importante auge económico, a lo que ha contribuido de forma especial la mejora en la comercialización de los derechos audiovisuales, permitiendo a las grandes ligas europeas la venta de estos derechos a nivel global por un precio cada vez más elevado. A ello se suma la venta de otros derechos, como los publicitarios y los de imagen, aprovechando la apuesta de las grandes marcas por dicho deporte y sus deportistas, así como el desarrollo del *merchandising* de los clubes, con ventas en un mercado de carácter mundial. Este nivel de desarrollo económico es propio del

Ir a editorialreus.es

fútbol, pues en el ámbito del deporte internacional solo son equiparables ciertas competiciones muy concretas en EE. UU., como la NBA (baloncesto) o la NFL (fútbol americano). Este incremento de los presupuestos de los que pueden disponer los clubes y sociedades anónimas deportivas ha determinado que el valor de los derechos federativos haya experimentado un importante aumento, lo que ha motivado que en la actualidad se paguen cifras inimaginables hace años por la adquisición de los derechos de algunos futbolistas de élite, encareciendo considerablemente estas operaciones.

Sin embargo, pese a la relevancia económica que han alcanzado los derechos federativos, el Derecho ha prestado escasa o nula atención a su regulación. Al margen de lo dispuesto en las normas de la Liga Nacional de Fútbol Profesional y de la Real Federación Española de Fútbol, en las que se establecen los aspectos propios de la inscripción de los jugadores y de la obtención de la correspondiente licencia federativa para que puedan participar en las competiciones oficiales, nada se regula en normas legales o reglamentarias en relación con los aspectos sustanciales de tales derechos. Tan solo alguna disposición contable determina ciertos matices relativos al proceso de valoración, registro y baja de los derechos federativos. Este mismo estado de desregulación es el que existe en la legislación fiscal, que no hace mención a este tipo de derechos en ninguna norma, ni en la imposición directa ni en la indirecta, por lo que su tributación debe regirse, en los diferentes impuestos, por las reglas generales que, según cada situación, resulten de aplicación.

Precisamente, este trabajo encuentra su justificación en la escasa o nula atención que las normas han prestado a la regulación de este derecho, lo que exige que la doctrina supla dicha deficiencia regulatoria. Pero lo cierto es que tampoco la doctrina científica se ha prodigado en estudios sobre esta materia. En realidad, la atención que los autores han prestado en general a la tributación de los clubes y sociedades anónimas deportivas ha sido escasa y, mucho menos, al régimen fiscal y contable de los derechos federativos y de las operaciones relativas a los mismos. Sí ha sido objeto de mayor atención dicha realidad desde el punto de vista de otros actores de estas operaciones, como son los deportistas.

Este libro pretende examinar todos los aspectos relacionados con el régimen de los derechos federativos en el Impuesto sobre Sociedades, tanto desde el punto de vista de la entidad que vende

Ir a editorialreus.es

los derechos como de la entidad que los adquiere. Esto obliga a analizar todas las transacciones que pueden tener como objeto este tipo de derechos, así como todo el proceso contable de valoración, registro y baja de los mismos, como paso previo para el estudio del tratamiento de cada uno de estos momentos a efectos del Impuesto de Sociedades. Esto permitirá un estudio pormenorizado de las cuestiones más relevantes que pueden plantearse en estos dos ámbitos, que deben analizarse de forma integrada. Pero, además, será preciso tener en cuenta su régimen tributario completo, mediante el examen de su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Sin este estudio no se puede establecer cómo debe ser el registro contable de las diferentes operaciones ni es posible determinar cuál es el coste global de las mismas, además de su importancia a la hora de analizar otras obligaciones que corresponden a los clubes y sociedades anónimas deportivas, como el deber de retener e ingresar a cuenta.

Como se ha indicado, las únicas disposiciones en las que se ha regulado algún aspecto relativo a los derechos federativos tienen naturaleza contable. En concreto, las reglas relativas al registro contable de este tipo de derechos se determinan en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas[1] que participen en competiciones profesionales[2]. Esta norma resulta necesaria debido a las enormes especialidades del sector del deporte profesional, a las que las reglas generales del Plan General de Contabilidad no dan una respuesta adecuada. No obstante, la adaptación es anterior al vigente Plan General de Contabilidad, por lo que ha de interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el Marco Conceptual de dicho Plan. Por otra parte, en la medida en que los activos intangibles constituyen en la actualidad la masa patrimonial

[1] Se trata de la Orden de 27 de junio de 2000 del Ministerio de Economía, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas. Esta norma, que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* núm. 155, de 29 de junio de 2000, sustituyó a la Orden de 23 de junio de 1995, la cual adaptó con anterioridad el Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.

[2] Esta norma resulta de aplicación obligatoria no solo a las sociedades anónimas deportivas sino también a los clubes o a las asociaciones deportivas que participen en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva de fútbol y de baloncesto (*vid.* la Introducción a la adaptación sectorial, apartado 2).

Ir a editorialreus.es

más relevante para las sociedades anónimas deportivas y los clubes de fútbol, los derechos federativos también fueron regulados posteriormente en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible[3], que modifica algunos aspectos de la citada adaptación sectorial para su adecuación al actual Marco Conceptual de la Contabilidad.

El estudio de las normas contables sirve, en primer lugar, para determinar los aspectos relativos al proceso contable de valoración, registro y baja de los derechos federativos, así como de las transacciones que tienen como objeto tales derechos. Dicho análisis tiene un enorme interés en sí mismo, pues para la gestión diaria de este tipo de entidades resulta imprescindible el examen de cómo debe realizarse el registro contable en cada una de las situaciones señaladas. Pero estas normas tienen también una enorme repercusión en el ámbito tributario, en la medida en que el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se remite a la normativa contable para la regulación de la mayor parte de las partidas que se incluyen en la base imponible de dicho impuesto. Se puede afirmar que las disposiciones de naturaleza contable constituyen el núcleo esencial de las normas reguladoras de la base imponible del Impuesto de Sociedades, al resultar de aplicación salvo que los propios preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establezcan una regulación diferente, que corrija, matice o complemente lo dispuesto en las normas contables. Ya hemos indicado que los derechos federativos no son regulados de forma expresa en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dedicando esta ley un único precepto a la masa patrimonial en la que estos derechos se pueden incluir, como son los activos intangibles. Se trata del artículo 12.2, que establece reglas propias en relación con la amortización de estos elementos patrimoniales cuando su vida útil no pueda estimarse de manera fiable, pues en otro caso se atenderá a la duración de la misma, que es la regla contable. Téngase en cuenta que los derechos federativos tienen una vida útil limitada, que se determina en atención al tiempo de duración del contrato firmado con el futbolista, por lo que a efectos de su amortización

[3] *Boletín Oficial del Estado* núm. 132, de 3 de junio de 2013.

Ir a editorialreus.es

se aplicará lo dispuesto en las normas contables, al igual que ocurre para determinar los demás aspectos relativos a estos derechos. Es cierto que también pueden resultar de aplicación otros preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que en ellos se haga referencia a operaciones que tengan como objeto los derechos federativos, como ocurre, por ejemplo, con las permutas. Pero es que, incluso en el caso de operaciones que están reguladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es preciso con anterioridad determinar su régimen contable a efectos de establecer los posibles ajustes que deben realizarse para calcular la base imponible del Impuesto de Sociedades. Ahora bien, la influencia de estas normas en el ámbito tributario va más allá de su aplicación directa por remisión de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hasta el punto de que la sujeción de los traspasos de los derechos federativos al IVA se fundamentó por la jurisprudencia en el tratamiento contable que se otorgaba a tales derechos, al ser configurado en este ámbito como un activo intangible[4].

[4] En este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997, FJ 4.º (*RJ* 1997\1761) y 4 de marzo de 1998, FJ 3.º (*RJ* 1998\1675) consideran esenciales las reglas de contabilización de los derechos federativos a efectos de determinar la sujeción de los traspasos de jugadores al IVA, al señalar que «resulta altamente significativo que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los Clubes de Fútbol, aprobadas por Orden 29 mayo 1986 den el tratamiento contable de activo inmaterial a los gastos de adquisición de jugadores, disponiendo su contabilización —Norma 6— en una cuenta específica titulada "Derechos de adquisición de jugadores"». Precisamente, la toma en consideración de estos argumentos fue objeto de crítica por C. García Novoa [«La tributación del traspaso de futbolistas», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II (1998), p. 1157], quien señala «que el derecho a la percepción de una determinada prestación deportiva se contabilice como activo inmaterial es una demostración de su relevancia económica, pero no significa que, solo por eso, esos derechos pueden ser objeto de transmisión (…). Las pretensiones de la contabilidad no pueden ser tan amplias, debiéndose entender que lo único que se pretende es utilizar la calificación de activo inmaterial para permitir capitalizar gastos y convertirlos en activos amortizables. Sería confundir los verdaderos fines de la contabilidad, que son básicamente informativos, el pretender que la mera contabilización sirva para reconocer alguna facultad jurídica en el elemento que se contabiliza». Aunque este autor tiene razón al señalar que las normas de registro de una operación no son determinantes de su naturaleza jurídica, sí es cierto que estas reglas tratan de reflejar el fondo o la sustancia económica de la misma, que es un elemento que debe ser tenido en cuenta a la hora de determinar la naturaleza jurídica de la transacción realizada. Por

Ir a editorialreus.es

Ahora bien, antes de iniciar el estudio del tratamiento contable y fiscal de los derechos federativos, es preciso realizar un análisis de los aspectos sustanciales de esta figura, a cuyo fin se va a dedicar el primer capítulo de este trabajo. La ausencia de normas que regulen estos derechos determina que resulte necesaria una previa delimitación conceptual que permita la diferenciación de los derechos federativos de figuras afines o incluso de otros derechos que puedan desgajarse de los mismos. A tal efecto, se analizan aspectos controvertidos, como la cuestión de si los derechos pueden ser cedidos a una entidad no deportiva o si es posible la escisión de los derechos económicos que son inherentes a ellos para posibilitar su transmisión a terceros. El hecho de que esta materia no estuviera regulada en la normativa determinó que algunas de las cuestiones litigiosas señaladas fueran resueltas por los tribunales españoles en atención a principios de carácter general, lo que permitió que se aceptara que los terceros participaran en la adquisición de los derechos económicos de los futbolistas. No obstante, se trata de un asunto que ha generado un amplio debate, tanto a nivel nacional como internacional, pues determinadas prácticas que se venían realizando en relación con estos derechos se consideraban que podían alterar la competición. Como consecuencia de ello, en el ámbito del fútbol, la *Fédération Internationale de Football Association* ha prohibido desde 2015 que terceros que no sean entidades deportivas puedan adquirir la totalidad o parte de los derechos económicos sobre los jugadores. Aunque tras la aprobación de esta normativa se puede decir que se trata, en principio, de una cuestión cerrada, tampoco es posible descartar que dicha prohibición sea cuestionada en un futuro próximo por algún tribunal, lo que podría modificar el estado actual de la cuestión.

En el segundo capítulo se examina el régimen fiscal y contable de las diferentes operaciones que tienen por objeto los derechos federativos, como el traspaso, el ejercicio de la cláusula de rescisión, la permuta, ya sea mediante un mero intercambio de derechos o un pago parcial en dinero por una de las partes. Además, se analizan las diferentes modalidades de cesión de un jugador, según que sea

ello, a nuestro juicio es acertado que el Tribunal Supremo tenga presente tales reglas a la hora de determinar la verdadera naturaleza jurídica de la figura de los traspasos de jugadores, aunque evidentemente el tratamiento contable no debe ser definitivo a tales efectos.

Ir a editorialreus.es

onerosa, gratuita, con o sin opción de compra o con opción de compra obligatoria. También se estudian otras cláusulas establecidas en los contratos, como los derechos de tanteo o las opciones de compra preferente no vinculadas a una cesión previa. No obstante, es difícil abarcar todos los pactos a los que pueden llegar las partes, pues en este ámbito la autonomía de la voluntad tiene una gran importancia. Así, salvo algunas limitaciones que introduce la normativa laboral que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales o la normativa federativa, tanto de la RFEF como de la FIFA, es posible que las partes intervinientes en las operaciones pacten cualquier tipo de cláusula, siempre, evidentemente, que se observen los principios básicos que debe tener en cuenta cualquier contrato que recaiga sobre el trabajo humano, como el respeto a la dignidad de las personas y otros similares. En cualquier caso, debido a las peculiaridades que presenta el sector del deporte profesional y, en particular, el fútbol, antes de analizar el régimen contable y fiscal de estas operaciones es preciso el estudio del régimen sustantivo de algunas figuras propias de este ámbito, como la cláusula de rescisión, la participación de los jugadores en el precio del traspaso, el pago de los derechos de formación o del mecanismo de solidaridad, la prima de contratación o renovación y otras situaciones similares. La reflexión sobre la naturaleza de algunas de estas figuras es determinante del régimen fiscal de la misma, por lo que sin un análisis de su contenido sustancial no es posible la concreción de sus consecuencias tributarias. Por otra parte, en este capítulo se realiza un estudio integral de cada una de las operaciones y cláusulas señaladas, teniendo en cuenta todos los impuestos implicados en las mismas, lo que permite determinar la totalidad de las consecuencias que se derivan de ellas para los clubes y sociedades anónimas deportivas, tanto en la imposición directa como en la indirecta. Dicho conocimiento previo resulta imprescindible para el desarrollo de las reglas relativas a su registro contable, que solo pueden ser objeto de determinación si se conocen todas las consecuencias tributarias que afectan a las partes que intervienen en estas operaciones. Además, el estudio de la tributación de los futbolistas en el IRPF también resulta relevante, dadas las implicaciones que de ello se pueden derivar para las entidades deportivas. Primero, porque la calificación de una renta puede ser determinante de la sujeción a retención o ingreso a cuenta de la misma, por lo que la entidad deportiva debe conocer este aspecto

Ir a editorialreus.es

para evitar el incumplimiento de un deber que le podría acarrear importantes consecuencias. Segundo, porque en muchos casos es necesario analizar la tributación en dicho impuesto para conocer el coste global de la operación para los clubes y sociedades anónimas deportivas, por lo que a la hora de planificar estas operaciones se debe tener muy presente el marco global de tributación de las mismas**.**

El tercer capítulo está dedicado al estudio en profundidad de todo el proceso contable que comienza con la adquisición de los derechos y su reconocimiento contable y que continúa durante toda la vida útil del activo, hasta finalizar con su baja en los registros de la entidad. Se trata de analizar este proceso desde el punto de vista del club o sociedad anónima deportiva que adquiere los derechos federativos. Además del propio interés del estudio desde el punto de vista contable, es también un paso previo para delimitar el régimen fiscal de los derechos, particularmente en cuanto a su tributación en el Impuesto de Sociedades, para lo cual es imprescindible partir del tratamiento que la contabilidad otorga a esta realidad. Así, en primer término, es necesario determinar los supuestos en los que es posible el reconocimiento contable de tales derechos como un activo intangible, pues no en todos los casos en los que un club dispone de la licencia federativa de un futbolista es posible la activación del derecho, lo que da lugar a algunas cuestiones que han planteado cierta controversia, como ocurre con los derechos correspondientes a los futbolistas formados en la propia cantera. La valoración de los derechos federativos es otra cuestión relevante, tanto desde el punto de vista contable como fiscal. A tal efecto, se han de tener en cuenta, por un lado, los aspectos relacionados con la valoración inicial de tales derechos como los relativos a la valoración posterior, tanto por su depreciación sistemática a través del proceso de amortización como cuando la misma se debe a circunstancias sobrevenidas, lo que se ha de reconocer a través de una pérdida por deterioro. Finalmente, diversas situaciones dan lugar a la baja de este elemento patrimonial, siendo necesario el análisis de las consecuencias que se producen en estos casos, que pueden ser diferentes según la causa que haya originado la misma.

En definitiva, se va a realizar un estudio del régimen fiscal de todas las operaciones que tienen como objeto los derechos federativos de los jugadores, así como de todos los pactos que se suelen

Ir a editorialreus.es

incluir como cláusulas en los contratos, con especial atención a las consecuencias que de ello se derivan en el Impuesto de Sociedades para los clubes o sociedades anónimas deportivas que intervienen en las operaciones, pero sin dejar de lado la tributación en otros impuestos, como el IVA o el IRPF. Además, se analizará el tratamiento contable de todas estas transacciones y cláusulas, lo que es relevante en sí mismo, por las importantes especialidades que en el registro de las operaciones se producen en este sector, pero también por las implicaciones que tienen en el ámbito tributario.

Ir a editorialreus.es

Ir a editorialreus.es

ÍNDICE

ABREVIATURAS 5

INTRODUCCIÓN 7

CAPÍTULO I. EL CONCEPTO DE DERECHO FEDERATIVO Y SU DISTINCIÓN DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS 17

CAPÍTULO II. LAS OPERACIONES QUE TIENEN COMO OBJETO LOS DERECHOS FEDERATIVOS Y OTRAS CLÁUSULAS CONTRACTUALES RELATIVAS A LOS MISMOS 33

I. INTRODUCCIÓN 33

II. EL TRASPASO: LA VENTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS A CAMBIO DE UNA CONTRAPRESTACIÓN ÍNTEGRAMENTE DINERARIA 36

A. El concepto de traspaso de derechos federativos 36

B. La tributación del traspaso en el IVA 40

C. Las consecuencias para el club que vende los derechos. Análisis contable y su tributación en el Impuesto de Sociedades 57

D. La participación de los jugadores en el importe del traspaso 64

1. Los supuestos en los que el futbolista puede cobrar la compensación y la determinación del responsable de su pago 64

2. La calificación de la renta obtenida por el futbolista a efectos del IRPF 73

Ir a editorialreus.es

3. La sujeción de la operación al IVA 78
4. El registro de la operación por parte del club que vende los derechos y la determinación del beneficio o pérdida derivada del traspaso 79
E. La participación de otros clubes en el importe del traspaso: los pagos por derechos de formación y el mecanismo de solidaridad 82
1. La figura de los derechos de formación..... 84
a) Los derechos de formación en la normativa de la FIFA..... 84
b) Los derechos de formación en la normativa española 90
2. El mecanismo de solidaridad..... 95
3. La sujeción al IVA de los pagos por derechos de formación y por el mecanismo de solidaridad 99
a) El criterio que mantiene la Dirección General de Tributos: la sujeción de las compensaciones al IVA..... 99
b) Una crítica al criterio de la Dirección General de Tributos: los argumentos que justifican la no sujeción de las compensaciones..... 101
4. El régimen contable y la tributación en el Impuesto de Sociedades de las entidades que generan el derecho a una indemnización por derechos de formación..... 106
F. El régimen de determinadas cláusulas incorporadas a los contratos de compraventa de los derechos federativos..... 109
III. LA PERMUTA DE DERECHOS FEDERATIVOS: LA ENTREGA DE LOS DERECHOS DE UN FUTBOLISTA COMO PAGO, TOTAL O PARCIAL, POR LOS DERECHOS DE OTRO JUGADOR 110
A. Aspectos generales 110
B. La permuta de los derechos federativos de dos futbolistas sin entrega adicional de una contrapartida monetaria..... 114
C. La permuta de los derechos federativos de dos futbolistas con entrega adicional de una contrapartida monetaria que no resulta significativa..... 122
D. La permuta de los derechos federativos de dos futbolistas con entrega adicional de una contrapartida monetaria que resulta significativa 127
IV. EL EJERCICIO DE LA CLÁUSULA DE RESCISIÓN 131
A. El concepto de cláusula de rescisión en los contratos de los deportistas profesionales 131
B. La tributación de la entidad titular de los derechos federativos cuando el jugador ejerce la cláusula de rescisión 135

Ir a editorialreus.es

C. La tributación en el IVA de la indemnización satisfecha.... 138
D. La tributación en el IRPF de las cantidades recibidas por el jugador para hacer frente al pago de la cláusula de rescisión 139
V. LA CESIÓN DE FUTBOLISTAS 145
A. La cesión remunerada 148
B. La cesión gratuita..... 164
C. La cesión con opción de compra voluntaria..... 175
D. La cesión con opción de compra obligatoria..... 187
VI. LAS OPCIONES DE COMPRA SOBRE DERECHOS FEDERATIVOS NO VINCULADAS A UNA CESIÓN PREVIA..... 199

CAPÍTULO III. LA ADQUISICIÓN, TENENCIA Y BAJA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS: PROCESO CONTABLE Y TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES DE LA ENTIDAD ADQUIRENTE..... 207

I. LA NATURALEZA CONTABLE DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS: SU CONSIDERACIÓN COMO INMOVILIZADO INTANGIBLE..... 207
II. LOS SUPUESTOS EN LOS QUE ES POSIBLE EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS COMO UN ACTIVO INTANGIBLE..... 212
A. La adquisición mediante el pago de un traspaso 213
B. La adquisición mediante el ejercicio de la cláusula de rescisión: tributación en el Impuesto de Sociedades y régimen contable..... 216
C. La activación de los pagos realizados por derechos de formación 218
D. Las primas de contratación o fichaje 219
III. LOS SUPUESTOS EN LOS QUE NO SE ADMITE EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS: LOS JUGADORES FORMADOS EN LA CANTERA DEL CLUB Y LOS ADQUIRIDOS CON LA «CARTA DE LIBERTAD» 222
IV. EL MOMENTO EN EL QUE SE RECONOCE EL ACTIVO INTANGIBLE 235
V. LA VALORACIÓN INICIAL DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS..... 242
A. Los costes de intermediación..... 245
1. Los servicios prestados por un intermediario que representa al club en la negociación de un traspaso..... 245

Ir a editorialreus.es

2. La asunción por el club del pago de la comisión por el servicio prestado al futbolista por la intermediación en el traspaso 247
3. Las consecuencias derivadas de simular que el club contrata al mismo intermediario que representa al jugador cuyos derechos ha adquirido 252
B. Los pagos contingentes 268
C. La indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad 272
D. La influencia de la forma de pago en la valoración inicial de los derechos federativos 279
VI. LA VALORACIÓN POSTERIOR DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS 284
A. La amortización de los derechos federativos 287
B. Las correcciones por deterioro de los derechos federativos 294
VII. LA BAJA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS 298
VIII. UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA* SOBRE LA INFORMACIÓN QUE LOS ESTADOS CONTABLES DEBERÍAN REVELAR SOBRE LOS DERECHOS FEDERATIVOS 306

BIBLIOGRAFÍA 321

Ir a editorialreus.es

La presente obra tiene por objeto el estudio del régimen tributario y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional. A pesar de la gran importancia económica que han alcanzado tales derechos, la doctrina no ha prestado demasiada atención a muchas de las cuestiones que los mismos suscitan, al centrar sus trabajos en las consecuencias tributarias que generan a los futbolistas. Esta es la razón que justifica la necesidad de examinar, de un modo global y sistemático, las distintas operaciones que tienen por objeto los derechos federativos.

A tal efecto, se ha llevado a cabo un análisis completo de estas transacciones desde el punto de vista de los clubes y sociedades anónimas deportivas que en ellas intervienen para lograr una visión integral de este fenómeno, lo que ha requerido un estudio multidisciplinar.

Aunque el análisis contable ofrece interés en sí mismo, también tiene una gran trascendencia tributaria, pues, en la medida en que estos derechos no se regulan de forma expresa en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los efectos fiscales vienen determinados por lo dispuesto en las normas contables.

Por otra parte, si bien el trabajo se ha elaborado tomando como referencia el fútbol profesional, muchos de los aspectos estudiados son comunes con los derechos federativos que surgen en cualquier otra disciplina deportiva, por lo que el trabajo tiene un ámbito de aplicación más amplio del que se deduce de su propio título.

Los autores, Luis Alberto Malvárez Pascual y María Pilar Martín Zamora, son Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, y Profesora Titular de Contabilidad, respectivamente, de la Universidad de Huelva, y expertos en Derecho del deporte.

UNIÓN EUROPEA
Fondo Europeo de Desarrollo Regional
Una manera de hacer Europa

Universidad de Huelva

REUS EDITORIAL

AULA DE DERECHO DEPORTIVO
UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

AGENCIA ESTATAL DE INVESTIGACIÓN

ISBN: 978-84-290-2194-3