

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3375-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	18/07/2016
NORMATIVA	LIRPF Ley 35/2006 art. 17 y 42 LIS Ley 27/2014 art. 10-3 LIVA Ley 37/1992 arts. 4, 7, 11 y 78.Tres
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una asociación deportiva de derecho privado, que a tenor de lo establecido en los artículos 12 y 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte, está integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las sociedades anónimas deportivas y clubes que participan en competiciones oficiales de un deporte a nivel profesional.</p> <p>Para la participación en las competiciones oficiales organizadas por la consultante, de acuerdo con las normas aplicables, un jugador profesional tiene que estar inscrito en un club o sociedad anónima deportiva (SAD), y sólo puede estar inscrito en un club/SAD. Por tanto, no podrá inscribirse en otro club/SAD hasta que no sea cancelada la inscripción en el anterior. A los efectos de que un jugador pase a jugar de un club/SAD a otro existen dos posibilidades:</p> <ul style="list-style-type: none">- Cada club/SAD puede transferir a otro los derechos dimanantes de la inscripción y licencia de sus jugadores, siempre que existía acuerdo entre ambos clubes/SAD y el jugador. Dicha operación se denomina comúnmente traspaso.- También existe la posibilidad de rescindir la relación contractual entre el jugador y su club/SAD, liberándole de su vinculación con dicho club/SAD y de la inscripción a su favor, mediante el abono por parte del jugador de una determinada cantidad, denominada comúnmente cláusula de rescisión.
CUESTION-PLANTEADA	Cuál sería la tributación del pago de la denominada cláusula de rescisión a efectos del Impuesto sobre Sociedades del club/SAD adquirente, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del jugador.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</p> <p>En lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades, establece:</p> <p>“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”</p> <p>En este sentido, la Orden del Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas (BOE de 29 de junio), define la cuenta 215, “Derechos de adquisición de jugadores”, correspondiente al inmovilizado inmaterial, como el “Importe satisfecho por la adquisición del derecho a los servicios de un determinado jugador, que incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos realizados que sean necesarios para la adquisición de este jugador”.</p> <p>En la Quinta parte, Normas de valoración, se manifiesta respecto a dicha cuenta:</p> <p>“e) Derechos de adquisición de jugadores: Se entiende por derechos de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de un determinado jugador (nacional o extranjero) procedente de otra entidad.</p> <p>El importe de adquisición incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos necesarios para la adquisición del jugador. Este importe es independiente del contrato que pueda firmarse entre entidad y jugador por la prestación de sus servicios.</p>

(...).”

Por su parte, 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 (BOE de 3 de junio), en la Norma séptima, Otros inmovilizados intangibles, en su apartado 1, se refiere a los citados derechos en los siguientes términos:

“1. Derechos de adquisición de jugadores.

1. Se entiende por derecho de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de los derechos sobre un determinado jugador, que es independiente del contrato suscrito con el jugador por la prestación de sus servicios.

2. En el momento inicial, los derechos se valorarán por su precio de adquisición, que es el importe satisfecho o a satisfacer, incluyendo todos los compromisos asumidos por tal concepto.

3. Su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, que se podrá ampliar en caso de que se produzca la renovación del jugador antes de su vencimiento, sin perjuicio de la obligación de registrar la oportuna corrección por deterioro cuando el valor recuperable del derecho sea inferior a su valor contable. Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como por ejemplo, cuando se haga efectiva la denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado.

4. En caso de renovación, los importes que supongan una mayor retribución del jugador se calificarán como gastos de personal, sin perjuicio de que en la medida que estén pendientes de devengo proceda registrarlos como un anticipo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance. Este mismo criterio se aplicará a la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico, que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza a medida que se reciban los beneficios económicos derivados del contrato.

5. Los importes entregados en concepto de «a cuenta» de jugadores futuros se contabilizarán como un anticipo del inmovilizado intangible.

6. En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos de formación de los jugadores que provengan de la cantera de la entidad.”

De acuerdo con los datos aportados, el pago del importe necesario para que el jugador profesional sea contratado por el nuevo club/SAD se realiza bien por parte de este, en el caso del traspaso, bien por parte del jugador en el supuesto de la cláusula de rescisión, si bien el importe de la misma le es aportado al jugador por el nuevo club/SAD. Ello significa que, con independencia de la realización directa de la operación, esto es, a través del pago del traspaso, o de la realización indirecta a través de la satisfacción por parte del jugador de la cláusula de rescisión, cuyo importe satisface asimismo el nuevo club/SAD, se pone de manifiesto que por medio del pago de dicho importe, el nuevo club adquiere los derechos federativos del jugador, sin los cuales el jugador no puede ser contratado por el nuevo club.

Teniendo en cuenta, por tanto, las condiciones económicas de ambos tipos de pagos, que no son otras que permitir la salida del jugador del antiguo club/SAD y su fichaje por el nuevo club/SAD, el importe satisfecho por el nuevo club debe tener el tratamiento de un activo intangible que tendrá la misma naturaleza en ambos casos. Esto es, el pago realizado por el nuevo club al jugador para que este, a su vez, satisfaga la cláusula de rescisión tendrá el mismo tratamiento que corresponde al pago realizado por el nuevo club al antiguo, en caso de transferencia del jugador cuando existe acuerdo entre ambos clubes y no se hace uso de la cláusula de rescisión del artículo 16 del Real Decreto 1006/1985.

De acuerdo con lo anteriormente señalado, el importe de la cláusula de rescisión tendrá la consideración de activo intangible, a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El apartado 1 del artículo 16 “Efectos de la extinción del contrato por voluntad del deportista”, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE de 27 de junio), establece:

“Uno.– La extinción del contrato por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a éste derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo, perjuicio que se haya causado a la entidad, motivos de ruptura y demás elementos que el jugador considere estimable.

En el supuesto de que el deportista en el plazo de un año desde la fecha de extinción, contratase sus servicios con otro club o entidad deportiva, éstos serán responsables subsidiarios del pago de las obligaciones pecuniarias señaladas.”

De acuerdo con el artículo anterior, la indemnización a satisfacer al club o entidad deportiva con la que rescinde su relación laboral se configura jurídicamente como una obligación a cargo del deportista profesional, teniendo el nuevo club o entidad deportiva con la que inicie una nueva relación laboral únicamente una responsabilidad subsidiaria en caso de impago de la obligación por aquel.

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deben distinguirse, por una parte, el pago de la indemnización al antiguo club o entidad deportiva, que constituye el pago de una obligación propia del jugador y, por otra, la entrega de los fondos para el pago de dicha indemnización por el club o entidad deportiva con el que iniciará posteriormente una relación laboral.

Por un lado, el pago de la indemnización –ya se realice con los propios fondos del deportista profesional o se realice previa la aportación de dichos fondos por un tercero, por cuenta del deportista profesional-, al constituir una obligación a cargo de este último, tendrá para éste la consideración de pérdida patrimonial, de acuerdo con el criterio mantenido por este Centro Directivo en otros supuestos de pago de indemnizaciones (entre otras, consulta V0935-12, de 30 de abril), de conformidad con el artículo 33.1 de la 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 -BOE de 29 de noviembre-, que define las ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos:

“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos.”

Esta pérdida patrimonial se integrará en la base imponible general, al no derivar de una transmisión (artículo 48 de la Ley del Impuesto).

Por otro lado, el hecho de que un tercero financie o asuma el pago de la indemnización a cargo del deportista profesional, determinará para éste la obtención de una renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que dicho pago constituyera una liberalidad o un préstamo, circunstancias que no concurren en el presente caso.

Para poder calificar dicha renta conviene analizar previamente la normativa que regula la naturaleza de dicho pago en nuestro derecho, la normativa mercantil, que, desde una consideración general, configura a efectos contables todos los pagos realizados por el nuevo club o entidad deportiva por la adquisición del derecho a los servicios de un determinado deportista profesional como una inversión y no como un gasto de personal.

En concreto, la Resolución de 28 de mayo de 2013 del ICAC y la Orden del Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000, previamente transcritas, son las que regulan esta materia en el ámbito contable.

En definitiva, como puede observarse, al igual que cuando existe un acuerdo entre clubes transfiriendo los derechos federativos del deportista profesional, el pago de la cláusula de rescisión permite igualmente adquirir al nuevo club o entidad deportiva los derechos federativos del deportista profesional, lo que implica considerar a las cantidades así abonadas como un activo intangible para el club o entidad deportiva adquirente de los mismos.

Por tanto, el abono al deportista profesional de una cuantía equivalente al importe de la cláusula de rescisión no responde a una finalidad remuneratoria que permita entender que nos encontramos ante una contraprestación que deriva directa o indirectamente de una relación laboral, presente o futura, sino que se trata del pago de una cantidad necesaria para que el club o entidad deportiva pueda adquirir un activo autónomo, intangible, transmisible y valorable económicamente como son los derechos federativos sobre el deportista profesional, cuya titularidad corresponde exclusivamente a un club o entidad deportiva, lo que determina la consideración de dicho pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a su verdadera naturaleza y, por tanto, debe calificarse como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF antes reproducido, a integrar en la base imponible general del Impuesto.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- La extinción anticipada del contrato de trabajo entre un club de fútbol y sus jugadores determina para el jugador la obligación de satisfacer al club una cantidad de dinero que, en ocasiones percibe el jugador del nuevo club de fútbol que le va a contratar para su abono al club con el que cesa la relación laboral.

Segundo.- De acuerdo con el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al Impuesto “Las

entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.”.

De acuerdo con dicho apartado, son “actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considere prestación de servicios “el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”.

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.”.

EL Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, regula la relación laboral de los deportistas profesionales, por lo que los servicios prestados por un futbolista al club al que pertenece en el marco de esta relación, son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 7.5º de la Ley.

Tercero.- Con independencia de lo anterior, en los supuestos de extinción del contrato de trabajo entre un club de fútbol y sus jugadores es necesario determinar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si las cantidades que el club percibe del jugador con tal motivo constituyen la contraprestación de operaciones sujetas a dicho Impuesto.

En este sentido, el artículo 78, apartado tres, número 1º de la Ley 37/1992, establece que No se incluirán en la base imponible de las operaciones:

“1º. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.”.

Reunirán esta condición, tal y como manifestó este Centro Directivo en la contestación de 20 de junio de 1997, consulta número 1287-97, las indemnizaciones a que se refiere el artículo 16, número 1, del referido Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral de los deportistas profesionales. Es indiferente que la indemnización sea asumida directamente por el jugador que rescinde su relación laboral o por un tercero (el club de fútbol por el que va a fichar).

Cuarto.- Por otra parte, respecto de la posible existencia o no de una entrega de bienes o de una prestación de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de hecho descrito de que la indemnización sea asumida por un tercero, esto es, el club interesado en contratar al jugador, y con independencia de que el jugador no ostente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido pues mantiene una relación laboral con el club, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, sentencia Mohr y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, sentencia Landboden, dictadas en relación con la sujeción al Impuesto de indemnizaciones satisfechas por la Autoridad Pública en virtud del interés general.

El Tribunal de Justicia declaró que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, la sujeción de una operación al mismo precisa la existencia de un acto de consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, no son operaciones sujetas aquellas que no otorgan una ventaja concreta al destinatario que determine un acto de consumo.

Finalmente, el contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/93, sentencia Tolsma en la que se establece que “una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”.

En este sentido, en virtud de todo lo expuesto, el importe de la indemnización no supone la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto que pudiera realizar el jugador a favor del club que asume su desembolso. Por tanto, cabe concluir que de la cuantía satisfecha al jugador por el club para que el jugador haga efectiva la misma, no se deriva operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.