

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0482-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	06/03/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69 y 70-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es un club de fútbol que, derivado del traspaso de un jugador de fútbol a otro club, tiene derecho a que se le abone una cuantía en concepto de derechos de formación del jugador por parte del club de destino como consecuencia del mecanismo de solidaridad aprobado por el Estatuto y Transferencia de jugadores de la Federación Internacional de Football Association (FIFA) en su artículo 21 y en el Anexo 5.</p> <p>El club de destino es un club inglés al que, a su vez, se le ha transferido el jugador por parte de un club español, llegando ambos al acuerdo del pago a la consultante de la cuantía por derechos de formación por parte del club español cedente.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cantidades recibidas en concepto de derechos de formación.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- En el marco de los traspasos de jugadores de fútbol profesionales entre distintos clubes de fútbol, ya sean nacionales o internacionales, pueden generarse pagos en conceptos de derecho de formación y educación. Estos se rigen por acuerdos de carácter privado entre entidades deportivas y constan en el Reglamento de FIFA (Fédération International de Football Association) relativo al Estatuto y Transferencia de jugadores.</p> <p>De acuerdo con dicho Reglamento, concretamente según lo dispuesto en su artículo 20 y 21 desarrollados en el anexo cuatro y cinco, respectivamente, los equipos de fútbol que hayan participado en la formación y educación de un jugador en el pasado, tienen derecho a una indemnización por formación en las transferencias futuras del mismo en los términos recogidos reglamentariamente.</p> <p>En este sentido, sobre la compensación por formación a que se refiere el escrito de consulta se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, Olympique Lyonnais SASP contra Olivier Bernard y Newcastle UFC en cuyos apartados 41 a 45 establece lo siguiente:</p> <p>“41 Como el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, hay que reconocer al respecto que la perspectiva de percibir compensaciones por formación es efectivamente idónea para alentar a los clubes de fútbol a buscar jugadores con talento y llevar a cabo la formación de los jóvenes jugadores (véase la sentencia Bosman, antes citada, apartado 108).</p> <p>42 En efecto, los beneficios derivados de las inversiones realizadas por los clubes formadores con ese fin se caracterizan por su naturaleza aleatoria, dado que esos clubes soportan los gastos correspondientes al conjunto de los jóvenes jugadores a los que contratan y forman, en su caso durante varios años, en tanto que sólo una parte de esos jugadores desarrolla al término de su formación una carrera profesional, bien en el club formador, bien en otro club (véase en ese sentido la sentencia Bosman, antes citada, apartado 109).</p> <p>43 Por otra parte, los gastos causados por la formación de jóvenes jugadores sólo se compensan parcialmente, como regla general, por los beneficios que el club formador puede obtener de esos jugadores durante el período de formación.</p>

44 En esas circunstancias, los clubes formadores podrían desalentarse de invertir en la formación de los jóvenes jugadores si no pudieran recuperar las cantidades gastadas a tal efecto en el caso de que un jugador celebrara al término de su formación un contrato como jugador profesional con otro club. Ése es en especial el supuesto de los pequeños clubes formadores cuyas inversiones realizadas en el ámbito local en la contratación y formación de los jóvenes jugadores revisten una importancia considerable para la realización de la función social y educativa del deporte.

45 De ello resulta que un sistema que prevé el pago de una compensación por formación en el caso de que un joven jugador celebre al término de su formación un contrato como jugador profesional con un club distinto del que le ha formado puede, en principio, justificarse por el objetivo consistente en fomentar la contratación y la formación de jóvenes jugadores. No obstante, dicho sistema tiene que ser efectivamente apto para lograr ese objetivo, y proporcionado en relación con éste, teniendo debidamente en cuenta los gastos soportados por los clubes para formar tanto a los futuros jugadores profesionales como a los que jamás llegarán a serlo (véase en ese sentido la sentencia Bosman, antes citada, apartado 109).”.

Como conclusión, en los apartados 49 y 50 de la mencionada sentencia, el Tribunal de Justicia sienta el siguiente criterio:

“49 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, se debe responder a las cuestiones planteadas que el artículo 45 TFUE no se opone a un sistema que, para realizar el objetivo consistente en fomentar la contratación y la formación de los jóvenes jugadores, garantiza la indemnización del club formador en el caso de que un joven jugador firme al término de su período de formación un contrato como jugador profesional con un club de otro Estado miembro, siempre que ese sistema sea apto para garantizar la realización de ese objetivo y no vaya más allá de lo necesario para lograrlo.

50 No es necesario para garantizar la realización del citado objetivo un régimen como el controvertido en el litigio principal, según el cual un jugador «promesa» que firma al término de su período de formación un contrato como jugador profesional con un club de otro Estado miembro se expone a la condena al pago de una indemnización cuyo importe no guarda relación con los costes reales de formación.”.

En consecuencia, el club formador tiene derecho a una compensación por los gastos en formación de los jugadores bajo determinadas condiciones siempre que dicho importe responda a los gastos reales de formación. Lo anterior parece evidenciar que dicha compensación no tiene carácter indemnizatorio a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En efecto, 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 en el que se paga una compensación al club formador por los gastos de formación del futbolista por parte del nuevo club en el que va a jugar el referido futbolista, 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 los pagos por derechos de formación y educación suponen la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto en la medida en que no responden al concepto de indemnización, en tanto que no tienen por finalidad reparar daños y perjuicios causados al club formador sino retribuir los gastos en los que el mismo incurrió y de los que se va a beneficiar el destinatario, en este caso, el club en el que va a jugar el jugador formado.

Por tanto, cabe concluir que de la cuantía satisfecha al club formador para el pago de los derechos de formación y educación constituye la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este mismo criterio fue el establecido por esta Dirección General en contestación a consulta de fecha 20 de junio de 1997, número 1287-97, en cuyo apartado primero establecía lo siguiente:

“(…) No constituirán contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no estarán gravadas por el mismo, las cantidades o parte de las mismas que por su naturaleza y función constituyan una indemnización, percibida por el club para compensar los perjuicios que la extinción del contrato laboral que le vinculaba con su jugador le ocasiona.

Reunirán esta condición las indemnizaciones a que se refiere el citado artículo 16, número 1, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de los deportistas profesionales.

Por el contrario, cuando dichas cantidades sean la contraprestación de cualquier operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en particular, cuando sean la contraprestación de una cesión de derechos cuya titularidad correspondiese al club por derechos de formación, promoción o preparación de un jugador, la compensación que debe satisfacerse constituye la contraprestación de determinadas operaciones sujetas al Impuesto realizadas por dicho club. En este caso se encontrarían los derechos a que se refiere el artículo 14, número 1, del Real Decreto 1006/1985 ya citado o las también señaladas normas de la FIFA Y UEFA. Estas operaciones denominadas cesiones o trasposos de deportistas profesionales constituyen prestaciones de servicios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto.

En la aplicación de los criterios anteriormente expuestos se estará a la verdadera naturaleza de las operaciones que el club realice, con independencia de la denominación que se dé a las cantidades que por ellas perciba (indemnización, compensación u otras).”.

En este sentido, el artículo 14, apartado uno, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, dispone que “para el caso de que tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido el deportista estipulase un nuevo contrato con otro club o entidad deportiva, mediante convenio colectivo se podrá pactar la existencia de una compensación por preparación o formación, correspondiendo al nuevo club su abono al de procedencia.”.

3.- Por otra parte, la sujeción del referido servicio que podemos calificar como de cesión de derechos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, dependerá de que, conforme a los reglas referentes a la realización del hecho imponible, el servicio se entienda realizado en dicho territorio, de conformidad con lo establecido en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

En este sentido el artículo 69 de la Ley del Impuesto establece que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

(...).”.

Por su parte, el artículo 70 de la Ley 37/1992, en su apartado dos, establece que:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que los dos intervinientes, tanto el club formador (el consultante) como el club que está obligado a proceder al pago de los derechos de formación, tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la prestación de servicios a que se refiere el escrito de consulta, que tiene por objeto los derechos de formación y educación a futbolistas, se entenderá localizada en el territorio de aplicación del Impuesto, tributando al tipo general del 21 por ciento, cuando el destinatario, es decir el club de destino al que se le traspasa el jugador, con independencia de quien proceda materialmente al pago de tales derechos, se encuentre establecido en el mencionado territorio.

Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de que, en el caso de que el destinatario fuera un club de fútbol no establecido en la Comunidad, pudiera resultar aplicable la cláusula de cierre contenida en el referido del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

En consecuencia, tratándose el club de destino de un club de fútbol inglés, la operación objeto de consulta no se entenderá realizada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español y, por tanto, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho territorio.

4.- 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.