



Grado en DERECHO

Trabajo de Fin de Grado

Cuestiones conflictivas de Derecho
Tributario en el mundo del fútbol

*Conflicting tax law issues in the world of
football*

Nombre y Apellidos del alumno:

José Dumois Ruiz

Nombre y Apellidos tutor:

Luis Alberto Malvárez Pascual

**(Derecho Público y del Trabajo; área de
Derecho Financiero y Tributario)**

31 enero 2024

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO DERECHO

CUESTIONES CONFLICTIVAS DE DERECHO TRIBUTARIO EN EL MUNDO DEL FÚTBOL

Resumen

Este trabajo trata de una profundización en materia de los derechos federativos y las modalidades de traspasos de estos, la problemática de las rentas irregulares, y la tributación de las entidades deportivas en el mundo del fútbol. En primera instancia abordaremos la materia de los derechos federativos de los futbolistas, explicando así tanto el concepto o esencia de los derechos federativos, como las características de éstos y las modalidades de transmisión de los derechos federativos. Posteriormente trataremos un capítulo completo a la problemática de las rentas irregulares, analizando el concepto desde sus orígenes en legislaciones anteriores, y los posibles casos existentes. Finalmente estudiaremos el tratamiento, contable y fiscal, de los ingresos y gastos de los equipos de fútbol, así como su valoración a la hora de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En este trabajo también analizaremos las visiones y pensamientos de algunos de los mayores expertos en materia de derecho tributario sobre estas cuestiones, explicando la base de sus planteamientos como también conoceremos la opinión de las administraciones públicas en los diferentes capítulos y temáticas.

Palabras-Clave

Derechos federativos, rentas irregulares, entidades deportivas, tributación deportiva.

Abstract

This thesis is an in-depth study of the subject of federation rights and the modalities of their transfer, the problem of irregular income and the taxation of sports entities in the world of football. First of all, we will deal with the issue of the federation rights of football players, explaining the concept or the essence of the federation rights, as well as their characteristics and the modalities of the transfer of the federation rights. We will then devote a whole chapter to the problem of irregular income, analysing the concept from its origins in previous legislation and the possible existing cases. Finally, we will examine the accounting and tax treatment of the income and expenses of football teams, as well as

their valuation when determining the tax base for corporate income tax purposes. In this work we will also analyse the views and thoughts of some of the leading experts in the field of tax law on these issues, explaining the basis of their approaches, as well as the opinion of the public administrations in the different chapters and topics.

Key Words

Federative rights, irregular incomes, sports entities, sports taxation

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS MARCADOS.....	7
2. LOS DERECHOS FEDERATIVOS, LAS MODALIDADES DE TRASPASOS DE ESTOS Y SU TRIBUTACIÓN Y REGISTRO CONTABLE	8
2.1 Concepto y características de los derechos federativos	8
2.2 Los acuerdos de traspaso	9
2.3 Las cláusulas de rescisión	10
2.4 Las cesiones de los futbolistas con y sin opción de compra	10
2.5 La permuta de los derechos federativos.....	12
2.6 Los derechos de formación y el mecanismo de solidaridad	13
3. RENTAS IRREGULARES: CUESTIONAMIENTO SOBRE SU EXISTENCIA EN EL ÁMBITO FUTBOLÍSTICO.....	15
3.1 Concepto y características de las rentas irregulares y su problemática	15
3.2 Antecedentes jurídicos de las rentas irregulares	15
3.2.1 La Ley de Reforma del sistema tributario de 1964	15
3.2.2 La Ley 44/1978	17
3.2.3 La Ley 18/1991	18
3.2.4 La Ley 40/1998	19
3.2.5 La legislación actual.....	21
3.3 La doctrina del Tribunal Supremo	22
3.4 Ingresos calificados como rentas irregulares en el mundo del fútbol.....	22
3.4.1 Ficha o prima de contratación o fichaje	23
3.4.2 La calificación de los premios recibidos por los deportistas.....	24
3.4.3 Remuneraciones por cesión a un tercero de los servicios del deportista	25

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS Y GASTOS DE LAS S.A.D. Y SU VALORACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	27
4.1 Normativa contable de aplicación para clubes y S.A.D.....	27
4.2 Los regímenes tributarios del IS a los que los clubes o S.A.D. pueden acogerse	28
4.3 La cuenta de pérdidas y ganancias de los clubes y S.A.D.: tratamiento contable y fiscal de los ingresos y gastos	30
4.3.1 Tratamiento de los ingresos más relevantes	30
4.3.2 Tratamiento contable y fiscal de los gastos de los clubes o S.A.D.	34
5. CONCLUSIONES	39
6. BIBLIOGRAFÍA	41
6.1 Fuentes bibliográficas	41
6.2 Textos legislativos	42
6.3 Jurisprudencia	42
6.4 Otras resoluciones.....	42
6.5 Otros informes	43

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS MARCADOS

En el mundo del fútbol existen una serie de situaciones de ámbito jurídico, deportivo y económico que no han encontrado una convivencia pacífica. En este trabajo vamos a observar esas cuestiones conflictivas del mundo del fútbol trataremos de analizar e intentar establecer una serie de pautas para esas situaciones que aún no han podido encontrar una solución que logre aproximarse a un consenso generalizado, así como recopilar una serie de puntos de vistas y soluciones que expertos en materia tributaria aportan a cada aspecto que vamos a analizar. También examinaremos la legislación pasada y presente para intentar comprender la visión del legislador en estas cuestiones y su justificación.

En la primera parte abordaremos las modalidades de los traspasos de futbolistas, la forma que las entidades deportivas abordan su registro contable, y la forma de tributar de esos traspasos y otros pagos que realizan los clubes.

En segunda instancia trataremos uno de los temas más controvertidos en el ámbito del Derecho Tributario del deporte, las rentas irregulares. Analizaremos la evolución en el tiempo de este concepto en el ámbito del deporte y recopilaremos una gran cantidad de opiniones de expertos en materia tributaria sobre este aspecto.

En tercer lugar, la tributación de los clubes, qué ingresos son computables, qué gastos son deducibles, y las diferencias que existen en los ingresos y gastos de los clubes desde el punto de vista contable y desde el punto de vista fiscal.

Finalmente, procederemos a realizar unas conclusiones sobre las materias abordadas, y como parte del esfuerzo realizado, mostrar una humilde opinión.

2. LOS DERECHOS FEDERATIVOS, LAS MODALIDADES DE TRASPASOS DE ESTOS Y SU TRIBUTACIÓN Y REGISTRO CONTABLE

2.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS

La relación jurídica que existe entre club de fútbol y jugador es una relación laboral especial, ya que cuenta con una doble naturaleza; por un lado, es una relación laboral de empleado y empresa y por tanto rigen las normas del ordenamiento laboral, pero a su vez también rigen las normas del ordenamiento deportivo, ya que la empresa es una sociedad deportiva y los empleados que ejercen la actividad profesional son los futbolistas. Además, es una relación con ciertas características especiales, como es que esa relación tiene un carácter temporal y en la vigencia de esa relación o tiempo de contrato el futbolista está obligado a cumplir con el tiempo pactado, salvo que el club o el jugador realicen el traspaso definitivo o temporal de los derechos federativos a otro club.

Primero de todo debemos explicar en qué consisten los derechos federativos o qué se entiende por ello. Pues bien, si nos ceñimos a las definiciones que aportan tanto el Reglamento General de Real Federación de Fútbol en el artículo 114.2, como el de la Liga de Fútbol Profesional, podemos establecer que “los derechos federativos en sentido estricto están integrados por la inscripción federativa de un jugador a favor de un club con el que tiene un contrato laboral vigente, y por la licencia que le habilita para jugar, con carácter exclusivo, en favor de dicho club. Esta es la inscripción necesaria para la práctica profesional de un deportista que tiene con un club un contrato laboral.” (STS 6511/2011 del 6 de octubre de 2011, F.J.1º).

El titular de los derechos federativos de un futbolista es el club al que pertenece el futbolista, lo que le permite inscribir al jugador en una competición oficial (llámese Liga, Copa, Champions...), y además lo inscribe con el consentimiento del jugador. Estos derechos federativos se pueden transmitir a otros clubes y normalmente se realiza por una cantidad económica, y siempre con el mutuo acuerdo de las partes implicadas y del futbolista; el traspaso de los derechos federativos también supone el fin de la relación laboral del jugador con el club vendedor, y el inicio de una nueva relación laboral con el club comprador.

El único caso en el que el futbolista es titular de los derechos federativos es en el momento en que se produzca el vencimiento de su contrato con el club al que pertenecía, ya que el club pierde la titularidad de esos derechos federativos, así como de los derechos económicos inherentes. Por tanto, cuando un jugador sin club, conocido como agente libre, negocia y obtiene un nuevo contrato con un club nuevo, ese nuevo club no tendrá que abonar ninguna cantidad económica por la adquisición del jugador al club anterior, en todo caso las pactadas en el nuevo contrato con el futbolista.

La transmisión de los derechos federativos de un futbolista se puede realizar mediante un acuerdo de traspaso, el pago de una cláusula de rescisión, o la cesión temporal de un futbolista con o sin opción de una compra definitiva.

2.2 LOS ACUERDOS DE TRASPASO

El traspaso supone el inicio de una relación laboral con la S.A.D. de destino que haya adquirido los derechos federativos, que puede comportar un cambio de domicilio o incluso de país de residencia. Una vez realizada la venta de los derechos federativos, el club que ha obtenido sus derechos federativos puede inscribirlo en la Liga de Fútbol Profesional. Normalmente las cantidades económicas a pagar por la compra de los derechos federativos son proporcionales a la duración restante del contrato con el club vigente.

Esa venta de derechos federativos se encuentra sujeta al IVA, ya que es una operación que forma parte esencial de la actividad de un club, y en este sentido lo ha reconocido el Tribunal Supremo. La venta de los derechos federativos se puede considerar como una prestación de servicios, puesto que la LIVA en su artículo 11.2 establece “las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica, y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial”. Por lo que la Dirección General de Tributos determinó que, las cesiones o traspasos de deportistas profesionales, con sus respectivas extinciones de contrato con la entidad vendedora y formalización con el club comprador, se incluyen en estas prestaciones de servicio del artículo 11.2 de la LIVA, y no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el caso en el cual ambos clubes son españoles, el club vendedor deberá repercutir el IVA y el comprador soportarlo; en el supuesto de que el club vendedor sea extranjero y el comprador sea residente en España, no se produce esa repercusión del IVA, pero la

S.A.D. compradora sí deberá incluir la cuota del IVA devengado o también puede deducirla en la declaración del impuesto. El último supuesto es el caso en el que el equipo vendedor es español y el comprador es extranjero, la operación no está sujeta al IVA ya que en virtud del artículo 69.1 de la LIVA se tributa en el país de destino.

2.3 LAS CLÁUSULAS DE RESCISIÓN

Diferente es el caso de los traspasos que se dan mediante el pago de una cláusula de rescisión. Primero debemos explicar qué son estas cláusulas, que consisten en establecer una cantidad económica que debe abonar el jugador para romper el contrato de forma unilateral. Habitualmente, una entidad interesada en el futbolista le entregará esa cantidad al jugador para que éste lo deposite en las oficinas de la Liga de Fútbol Profesional, como está establecido en el Reglamento General de la Liga. Claro que esta modalidad de traspaso apunta más a ser un tipo de indemnización y no supone una contraprestación de una operación sujeta a IVA ya que “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.” (Consulta V3375-16 DGT, del 18 de julio de 2016, F.J.4º).

2.4 LAS CESIONES DE LOS FUTBOLISTAS CON Y SIN OPCIÓN DE COMPRA

El traspaso o venta de derechos federativos de un futbolista no es la única modalidad en la que los futbolistas pueden cambiar de S.A.D., ya que también existe la figura de la cesión de los futbolistas. Esta figura la podemos encontrar regulada en el Reglamento de la RFEF en su artículo 145, se trata de una figura que consiste en que un club que posee los derechos federativos de un jugador cede dicho futbolista a otro club de forma temporal para que el club de destino lo pueda inscribir y utilizar para que juegue, por ese periodo temporal, con el club de destino. Al finalizar ese plazo de cesión, el futbolista regresa al club cedente que es el titular de los derechos federativos.

Claro está que es necesario el acuerdo de ambos clubes y el consentimiento del futbolista, además es una figura que beneficia a ambos clubes ya que el club que cede al futbolista; obtiene una remuneración por dicha cesión, y para el club cesionario supone obtener un

jugador de forma temporal si tener que abonar una cantidad importante por su traspaso, e incluso puede beneficiar al jugador, ya que se presupone que la cesión se formaliza para que el futbolista tenga más oportunidades para jugar y pueda revalorizarse para a futuro obtener mejores condiciones en su club de origen o en otro club.

La cesión no supone la extinción del contrato laboral del jugador con el club de origen, sino que es una suspensión del contrato por el tiempo que el futbolista está fuera del club, que tendrá un contrato con el club cesionario por el plazo que dura la cesión. Además, la cesión puede tener dos modalidades, onerosa o gratuita; en el primer caso la remuneración del club cesionario al club de origen sí está sujeta a IVA ya que se considera una prestación de servicios siendo la base imponible el precio acordado por las partes, no obstante cabe mencionar que al igual que en los traspasos y, del mismo modo, varía en función de la residencia fiscal de los clubes, pero si la entidad destinataria es español sí está sujeto a IVA, mientras que en caso negativo no lo está.

Cuando la cesión es gratuita y no hay que satisfacer cantidades más que el salario del futbolista, la LIVA en su artículo 12 trata de operaciones similares a las prestaciones de servicios como el autoconsumo de servicios, y en un principio así podría parecer, pero el mismo artículo trata de prestaciones a título oneroso y por tanto la cesión gratuita no encajaría aquí, y, por tanto, las cesiones a título gratuito no están sujetas a IVA. Si bien es cierto que una cesión gratuita sí puede derivar en una onerosa en caso de existir cláusulas que penalicen al club cesionario por no cumplir unos objetivos o por no dar suficientes minutos al jugador, y en ese caso el pago de esa cláusula penalizadora sí estaría sujeta a IVA ya que en ese supuesto sí se produciría una contraprestación.

Finalmente, debemos analizar el caso de que las cesiones contengan opciones de compra, opcionales u obligatorias, del futbolista, y es que los contratos de cesiones con opción de compra se equiparan a los contratos de arrendamiento regulados en la LIVA. La diferencia es que este tipo de contratos de arrendamiento pasan a calificarse como entrega de bienes en el momento que el arrendatario se compromete a ejecutar la opción de compra; en el caso de las cesiones con opción de compra se establece que “no siendo encuadrable dentro del concepto de entrega de bienes, la suscripción de una opción de compra constituye una prestación de servicio que impone al concedente de la misma (arrendador) la obligación de transmitir una cosa o bien determinados en el caso de que

el titular de la opción de compra decida hacer efectivo el derecho inherente a la misma” (Consulta V1236-14 DGT, del 7 de mayo de 2014: F.J.1º).

Por tanto, el devengo se dará cuando se formalice la opción de compra, se tributará por el importe de la contraprestación pactada, que será la base imponible, y al ejercitarse dicha opción de compra se producirá un nuevo hecho imponible en el IVA por la venta de los derechos federativos del jugador, y en caso de no ejercitarse la opción de compra no se genera ninguna consecuencia a efectos del IVA. Por último, en el caso de las cesiones con opción de compra obligatoria, podemos afirmar que realmente son traspasos encubiertos o traspaso con pago retardado, y en este supuesto “el acuerdo será calificado como una compraventa de un activo intangible con pago aplazado” (Malvárez Pascual y Martín Zamora, Régimen fiscal y contable de los derechos federativos: 188-189); y el IVA se devengará en el momento de la formalización de la cesión con independencia del aplazamiento del pago.

Cabe destacar que cuando la cesión no incluye una opción de compra, o en su caso es de carácter voluntario, “la cesión tendrá la consideración de arrendamiento operativo” (Malvárez Pascual y Martín Zamora, Revista Jurídica LaLiga, del 14 de octubre de 2019). Y es que cuando no existan dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra, para la contabilidad el contrato tendrá la consideración de arrendamiento financiero, aunque ese carácter de arrendamiento financiero solo opera para la entidad cedente pues para la S.A.D. cesionaria no importa la duración del contrato del futbolista con la entidad de origen.

2.5 LA PERMUTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS

Es una operación que consiste en intercambiar los derechos federativos de un futbolista por los de otro jugador de otro club, una operación que obviamente requiere del acuerdo de todas las partes, tanto de los clubes como de los jugadores implicados. Al igual que en cualquier caso de permuta se entiende que debe existir una equivalencia económica o mejor dicho que los valores de los jugadores sean lo más similar posible, lo cual es algo bastante complicado porque que dos jugadores tengan el mismo valor es bastante difícil, por lo que “es más frecuente el negocio según el cual los derechos sobre uno o varios futbolistas de un club son ofrecidos como parte del precio de los derechos sobre otro jugador, con el propósito de minorar la contraprestación monetaria a satisfacer como

consecuencia de la adquisición de un futbolista” (Malvárez Pascual y Martín Zamora, “Régimen fiscal y contable de los derechos federativos”: pág. 111).

A efectos de tributación del IVA, la permuta o intercambio de futbolistas supone la existencia de dos operaciones de venta que deben liquidarse por separado, de forma que se repercute por el derecho entregado y se soporta por el derecho recibido. La dificultad en estos casos es establecer la base imponible, ya que hay que determinar si el importe pactado representa el importe real de la contraprestación; y en los casos que la contraprestación consista parcialmente en dinero. La base imponible será el valor de los derechos federativos más la parte monetaria de la contraprestación. También debemos tener en cuenta la residencia de los clubes, ya que, si ambos son españoles, ambos repercutirán y soportarán el impuesto ya que ambos realizan una operación de compra y una de venta. En caso de que uno de los clubes sea extranjero, estará sujeta solo una de las transacciones, concretamente la adquisición de los derechos federativos puesto que la venta a un club extranjero está sujeta en el Estado de residencia del club extranjero.

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración, o NRV, 2ª del Plan General de Contabilidad, “se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios”. En cuanto a su régimen contable, varía según si ha existido una contraprestación monetaria junto al elemento inmovilizado o no, aunque para el Impuesto sobre Sociedades el tratamiento es sencillo puesto que los elementos adquiridos en la permuta se valoran a valor de mercado.

2.6 LOS DERECHOS DE FORMACIÓN Y EL MECANISMO DE SOLIDARIDAD

Los derechos de formación y las cantidades satisfechas por estos se reciben bajo el amparo de los gastos en los que han incurrido los clubes en el tiempo en el que los jugadores han estado entrenando y formándose en las categorías inferiores, según la normativa FIFA desde los 12 hasta los 21 años del jugador. Este supuesto requiere de varias condiciones, que son que el futbolista firme su primer contrato profesional o sea transferido a un club distinto antes de cumplir los 23 años. Este pago de los derechos de solidaridad supone un incremento de la valoración inicial hecha al jugador, es decir supone un incremento del precio que el club que adquiere al jugador debe afrontar.

Diferente es el caso del mecanismo de solidaridad, puesto que no supone una mayor valoración del jugador o sus derechos federativos, sino que supone una deducción siendo el importe de dicha deducción abonada al club de origen, por lo que surge una obligación de pagar al club formador, siendo esa deducción del 5% de la cantidad pactada por el traspaso.

Sobre los derechos de formación y el mecanismo de solidaridad, la Dirección General de Tributos ha establecido que dichos pagos de formación sí están sujetos a IVA, y así lo ha hecho constar: “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” (Consulta V0482-19 DGT, del 6 de marzo de 2019).

3. RENTAS IRREGULARES: CUESTIONAMIENTO SOBRE SU EXISTENCIA EN EL ÁMBITO FUTBOLÍSTICO

3.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS RENTAS IRREGULARES Y SU PROBLEMÁTICA

El siguiente caso que debemos analizar y estudiar es el supuesto de las rentas irregulares; pues bien, las rentas irregulares no encuentran una definición concreta en la ley, pero podemos establecer un concepto basándonos en los criterios de reducción de los rendimientos obtenidos, sean de trabajo, capital o por actividad económica. En nuestro caso vamos a tratar las rentas derivadas del trabajo personales ya que es el caso que nos ocupa. Podemos definir a las rentas irregulares como aquellos rendimientos netos que se generan en un plazo superior a dos años, o bien aquellos supuestos de rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siendo esos supuestos los regulados en el artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF).

Como podemos observar, las rentas irregulares cuentan con un elemento temporal, al exigir ese plazo de generación superior a dos años, o bien ser uno de los supuestos regulados en dicho artículo. La problemática se encuentra en que, por un lado, un buen grupo de contribuyentes ha solicitado que, a causa de la corta vida laboral de los futbolistas se califiquen los rendimientos obtenidos en el ejercicio de dicha actividad deportiva como rentas irregulares de trabajo, puesto que éstos suelen retirarse entre los 30-40 años. Y por el otro lado, tanto la Dirección General de Tributos como el legislador han sido muy restrictivos a la hora de establecer qué rendimientos se consideran rentas irregulares y cuáles no. Entonces la duda es saber si en el ámbito futbolístico existen rentas irregulares y en caso afirmativo cuáles son, y para ello analizaremos la evolución de la legislación en este ámbito.

3.2 ANTECEDENTES JURÍDICOS DE LAS RENTAS IRREGULARES

3.2.1 La Ley de Reforma del sistema tributario de 1964

“Cuando por la natural y específica condición del arte o deporte que practiquen estos contribuyentes pueda estimarse que su vida profesional está reducida a períodos más

cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este impuesto, el Ministerio de Hacienda podrá dictar las medidas oportunas para limitar la progresividad de la Tarifa del Impuesto sobre la renta de las personas físicas” (artículo 47.2 Ley 41/1964 del 11 de junio de 1964). Se le daba la potestad a la Hacienda Pública para dictar las medidas que considerara oportunas para limitar la progresividad de la tarifa, y no fue hasta la Orden del 4 de noviembre de 1971 cuando que entró en acción.

En dicha Orden se dictaminaba, para el caso de determinados artistas y deportistas, la aplicación de un sistema de divisores para corregir la progresividad del impuesto. La razón fundamental que exponía la Orden en su preámbulo para este tratamiento impositivo era que, a causa de la específica condición de la vida profesional de los deportistas, ésta queda reducida a plazos o periodos más cortos con respecto a la generalidad de los contribuyentes, y que por tanto las retribuciones de esas profesiones se concentraban en esos breves periodos de actividad.

En consonancia con la Orden, encontramos la Circular de la Dirección General de Impuestos del 3 de mayo de 1972 en la que se restringía el ámbito subjetivo de la disposición reglamentaria, lo que generó bastante riqueza de interpretaciones, siendo posiblemente la más reconocida la visión y el análisis de Llamas Labella, que critica fuertemente la Circular al intentar hacer prevalecer su criterio a pesar de no tener fuerza normativa.

Según este autor: “La limitación de la progresividad solo será de aplicación a los artistas y deportistas expresamente señalados en el artículo 33.3 del TR de la Ley del Impuesto (...) ni fue de la Orden de 4 de noviembre de 1971; en efecto, esta última dispuso la aplicación del régimen de limitación de la progresividad a los artistas y deportistas expresamente señalados en el referido artículo 33.3 del TR, donde expresamente se citan <<a los demás artistas o deportistas en los que se den circunstancias análogas>>, aunque no estén específicamente o singularmente señalados, que es, como se sabe, algo distinto; no existe, pues, fundamento normativo alguno que permita, como hace la circular, excluir del régimen de limitación de la progresividad de la tarifa de este impuesto a un amplio número de artistas y deportistas contribuyentes” (Llamas Labella, 1974: pág. 398).

Como podemos observar, en ningún momento hemos utilizado el término de renta irregular ya que ni el Texto Refundido ni la Orden atribuían a tales rendimientos la

calificación de rentas irregulares, aunque nadie puso en duda la idea de considerarlas como tales a efectos prácticos, ya que dicha irregularidad radica en la limitación temporal del periodo de actuación profesional.

3.2.2 La Ley 44/1978 de 8 de septiembre de 1978

La entrada en vigor de esta ley supuso la primera regulación del IRPF como tal, entrando en vigor el 1 de enero de 1979. En dicha ley se daba cuenta de la progresividad impositiva al ver como, por ejemplo, en las bases superiores a 12 millones de pesetas el tipo impositivo llegaba al 66%. En la mencionada ley, el legislador sabía que era necesaria una adecuada regulación de las rentas obtenidas de forma irregular en el tiempo, y por ello trató de delimitarlos y establecer un correcto tipo de gravamen.

En dicha ley se dice: “En caso de incremento o disminución de patrimonio y en los demás supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año, el gravamen de los mismos se llevará a cabo de la siguiente forma:

1º Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el periodo en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos que no pueda determinarse dicho periodo, se tomará el de 5 años.

2º El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos o incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto.

3º El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo 28 resulte de la operación anterior. En el caso de pérdidas no acumuladas, se aplicará a éstas el indicado tipo medio, y su resultado se deducirá de la cuota de la tarifa” (artículo 27.1 Ley 44/1978 del 8 de septiembre de 1978).

Se da en esta ley el mismo tratamiento fiscal a las ganancias y pérdidas patrimoniales y a las rentas irregulares, y posteriormente con la aprobación por el Real Decreto 2384/1981, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, que establecía que los rendimientos irregulares eran aquellos en los que concurrían una notoria irregularidad en su obtención en el tiempo, se aparentaba algo más de seguridad jurídica. Sin embargo, no se dictó ninguna norma administrativa para el ámbito deportivo o que permitiera defender una posición diferente; puesto que el problema residía en que los rendimientos percibidos por

los futbolistas no eran de obtención notoriamente irregular, sino que eran fuentes de obtención de renta de rápido agotamiento, no siguiendo propuestas como la expresada por Eseverri Martínez que defendía la postura de crear un plan tributario específico para los deportistas.

Otros autores como Cazorla Prieto defendían la idea de que solo debían considerarse rentas irregulares las que perciben los futbolistas al percibirse de una sola vez en el momento de incorporarse a un club, como son las primas de fichaje, y no las que percibían regular o permanentemente: "Puede plantearse el problema de si los rendimientos de estos deportistas constituyen rentas irregulares al ser normalmente corta su vida profesional y, por tanto, merecedores del tratamiento más beneficioso del artículo 27 de la Ley del IRPF. Consideramos que puede estimarse renta irregular las cantidades que perciben por una sola vez los deportistas profesionales al tiempo de incorporarse a un club. No las que perciben regular y permanentemente, pues, aunque la vida de estos profesionales es más corta normalmente que la de otros, no es forma suficiente para que pueda ser reputada irregular (...)" (Cazorla Prieto, (1987; pág 200)

También destacable el posicionamiento de Lasarte y Casado que exponían: "Pero la carencia de la disposición a que se remite el artículo 118 del Reglamento no solo no soluciona el problema, sino que lo agrava, porque se incita a los contribuyentes a distorsionar el concepto de renta irregular a favor de sus intereses y obliga a la Administración tributaria a estar a la defensiva de inoportunas peticiones" (Lasarte y Casado. 1980; págs. 282-283).

Como conclusión, podemos decir que el mencionado artículo 27 de la Ley 44/1978 consiguió reducir el ámbito de aplicación del concepto de renta irregular, porque logró enumerar a todos esos grupos de contribuyentes que se encontraban en esas circunstancias tan concretas, lo que era una tarea compleja, y que, por tanto, los ingresos de los futbolistas no pudieran encasillarse en dicho artículo, y en todo caso, solo aquellos ingresos como las primas de fichaje ya que se obtenían únicamente en el momento de incorporarse a la entidad.

3.2.3 La Ley 18/1991 de 6 de junio de 1991

Aprobado el 6 de junio de 1991 y entrando en vigor el 1 de enero de 1992, a pesar de ser un texto con amplias reformas, en lo que a rentas irregulares se refiere no hubo cambios

significativos. Ahora en su artículo 59.b) se mantenía la definición usada en la ley anterior, incluso su artículo 64 mantenía el mismo sistema de gravamen. Con respecto al posterior Reglamento que desarrollaba la ley, aprobado por el Real Decreto 1841/1991 del 30 de diciembre, no se regulaba nada sobre las rentas irregulares. Durante la vigencia de esta ley no hay demasiado que comentar, puesto que se dedicó a transcribir la mayoría del anterior texto legislativo.

Por lo que daremos un salto al final del periodo de vigencia de esta ley, concretamente para centrarnos en la próxima ley, y analizaremos la elaboración del Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Un informe que fue elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda, y en dicho informe se insistió fuertemente en la complejidad del tratamiento de los ingresos obtenidos en un periodo superior al año, y decía: “La complejidad de estos procedimientos es evidente, pero se pone aún más de manifiesto cuando se percibe que se trata de un procedimiento que ha de aplicarse de forma individualizada para cada rendimiento calificado como irregular. Por otra parte, la imposibilidad de compensación entre partidas que integran la renta del sujeto puede introducir una falta de equidad en el sistema que no encuentra justificación razonable” (Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1998; págs.114-115).

3.2.4 La Ley 40/1998 de 9 de diciembre de 1998

Aprobada el 9 de diciembre de 1998 y entrando en vigor el 1 de enero de 1999, esta ley supone ahora sí un gran cambio en la regulación de las rentas irregulares y siguiendo la línea del informe antes citado, a tales efectos se integran los rendimientos a largo plazo en la base imponible del tributo previa aplicación de un coeficiente reductor del 30 y posteriormente 40%; así evitando una excesiva carga de la progresividad, y utilizando un sistema mucho más sencillo. Pero también, en línea con dicho informe, se limita el ámbito de las rentas irregulares a las obtenidas en un periodo de tiempo superior al ejercicio y no se hace referencia a las fuentes de rápido agotamiento.

En este nuevo texto se califican a las rentas irregulares como aquellas que se hayan generado durante un periodo superior a los dos años, y además se pasa a un sistema de reducción del mismo tipo porcentual para todas ellas con independencia del número de ejercicios que haya necesitado generarse, siempre que supere los dos años. Ese porcentaje

de reducción inicialmente era del 30% pero fue modificado en la Ley 46/2002 del 18 de diciembre al 40%, a raíz de un nuevo informe para la reforma de este impuesto. En dicho informe no se menciona nada sobre los ingresos de los deportistas o sobre las fuentes de rápido agotamiento, y en el Reglamento del IRPF no se menciona como posible renta irregular los rendimientos obtenidos por actividades deportivas.

El Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, en su artículo 10 no deja lugar a dudas, al considerar rentas irregulares exclusivamente las enumeradas en dicho artículo y, en general, los rendimientos que cuenten con periodos de generación superior a los dos años y siempre que no se perciban de forma periódica o recurrente, que es lo que sucede con las retribuciones básicas por ejercicio de actividades deportivas profesionales.

Es importante aquí diferenciar y conocer bien cada concepto, ya que estamos hablando de remuneraciones de carácter extraordinario, es decir, que no son habituales, ni son periódicas o recurrentes. También es importante saber que no se trata de las remuneraciones extraordinarias que se recogen en el Estatuto de los Trabajadores, ni de retribuciones habituales pactadas por motivos de trabajo en concepto de resultados u objetivos que se paguen de forma periódica o recurrente.

Una vez analizado el texto legal, la conclusión que sacamos es que los rendimientos obtenidos por los deportistas en general no pueden ser considerados como rentas irregulares, ya que el legislador se ciñe al plazo de generación de la renta y no se aplica a las fuentes de rápido agotamiento. Ante esta conclusión, es de destacar la visión de Colao Martín que argumenta que: “el razonamiento fundamental en que se basa la necesidad de atenuar la progresividad del impuesto en los casos de rendimientos provenientes de fuentes de rápido agotamiento es el de que, una vez agotada la fuente, el sujeto tendrá que seguir obteniendo rentas para subsistir, y no podrá hacerlo de tal fuente; habrá pagado así unos impuestos muy altos durante los cortos años de productividad de su fuente de ingresos sin que se tenga en cuenta que esos ingresos han de servirle, teóricamente, para vivir durante un tiempo mucho más largo que el de su obtención (...)”. (Colao Martín. 2004; pág. 572).

Una de esas voces críticas más importante que reivindicaron un trato fiscal específico para los deportistas a causa de la irregularidad temporal de sus ingresos fue la de Cordero

Saavedra quien realizó la siguiente valoración: “Si, como se advierte, la temporalidad de la relación laboral que mantienen los deportistas profesionales con las entidades deportivas, se ve cercenada en comparación con otros sectores y actividades laborales, como consecuencia de la concentración del periodo de vida profesional en pocos años, con el obligado declive cuando el deportista, por su edad, debe abandonarla en un momento que pudiera considerarse como álgido para otros trabajos, ello produce como efecto económico que la retribución no pueda identificarse, también en este aspecto, con los trabajadores sometidos al régimen común ordinario. La temporalidad exige un mayor incremento de retribuciones, vinculadas por tanto a un periodo de tiempo menor, y por ello repercute en la fiscalidad soportada. Pero el legislador tributario no ha tenido en cuenta la vieja aspiración de retornar a un tratamiento de rentas irregulares, atendida la base sustantiva que representa el concepto, en nada vinculado o conectado con irregularidades en la vida útil del trabajador”. (Cordero Saavedra. 2001: pág. 230).

3.2.5 La legislación actual

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, es la normativa actualmente vigente, entrando en vigor el 1 de enero de 2007. Sobre las rentas irregulares, esta ley mantiene el mismo planteamiento de la ley anterior, y, de hecho, sus preceptos se transcriben casi literalmente.

Es un planteamiento tan estricto que ni siquiera los premios que puedan percibir se consideran rentas irregulares a efectos de la aplicación de la reducción. Se siguen manteniendo los criterios o requisitos de un plazo de generación no inferior a dos años y que no se obtengan de forma recurrente o periódica.

Destaca la valoración que realiza Rodríguez Titos, que afirma que: “Nuestros deportistas echan en falta normas fiscale que, o bien incentiven su actividad o, cuando menos, tengan en cuenta su peculiar forma de generar rentas (normalmente acumuladas en un periodo muy corto). En este último campo, sobre todo, es donde creemos que el legislador debe centrarse para mejorar nuestro marco fiscal (...).” (Rodríguez Titos. 2005; pág. 664).

Otra voz es la de Domínguez Rodicio que enuncia que uno de los múltiples argumentos que se aducen es precisamente que en relación con los artistas y deportistas “no está prevista la corrección de la no temporalidad respecto de aquellas rentas obtenidas por

estas personas, que tienen una vida profesional de corta duración” (Domínguez Rodicio. 2007. Págs. 11-19).

3.3 LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Otro punto que debemos analizar en este capítulo es la doctrina o valoración que realiza el Tribunal Supremo sobre este asunto. Pues bien, nos vamos a centrar exclusivamente en la STS de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del 21 de mayo de 1992.

El Tribunal Supremo es claro, establece que al utilizarse la expresión “notoriamente irregular en el tiempo” no está referida al total en que se ejerza dicha actividad deportiva sino al periodo impositivo en el que los rendimientos tardan en generarse, y no guarda ninguna relación con el hecho de que las actividades deportivas remuneradas se ejerciten solo durante un periodo menor que otras actividades. También destaca el Tribunal que esta problemática de que haya altos tipos de gravamen para unas rentas que se obtienen en un periodo corto de tiempo no se puede encasillar en el concepto de renta irregular.

La interpretación del Tribunal Supremo es inequívoca, y si bien se aplica a la Ley 44/1978, se puede aplicar a toda la legislación posterior del IRPF ya que mantienen un contenido similar, con la variación del periodo de generación del rendimiento que ha pasado de 1 a 2 años. Lo que sí queda claro también es que el Tribunal Supremo ha indicado que el rápido agotamiento de una fuente de renta no implica que ésta deba considerarse renta irregular.

3.4 INGRESOS CALIFICADOS COMO RENTA IRREGULAR EN EL MUNDO DEL FÚTBOL

Analizados los criterios establecidos tanto por las leyes fiscales que han regido en nuestro país como los establecidos por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, la duda se haya en saber si realmente existe alguna renta o ingreso que pueda ser calificada, conforme a estos criterios, como renta irregular.

Pues bien, a pesar de que una gran cantidad de autores han enumerado una gran lista de rendimientos que, en su opinión, deberían ser considerados como rentas irregulares, son

claramente dignos de estudio y análisis 3 casos muy concretos en los que podría aplicarse el concepto de renta irregular y con ella la posible reducción que la LIRPF permite a la hora de integrarla en la base imponible. Estos son los casos de la ficha o prima de contratación o fichaje, los premios recibidos por los deportistas, y las remuneraciones por cesión a un tercero de los servicios del deportista.

3.4.1 Ficha o prima de contratación o fichaje

“Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club o Sociedad Anónima Deportiva y el futbolista, por el hecho de suscribir el Contrato de Trabajo. Su cuantía deberá constar por escrito en el mismo, así como los periodos de pago. En el supuesto de que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del contrato, cuando éste sea superior a uno, se entenderá que es igual al cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los años de vigencia inicialmente pactados” (artículo 22 del Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional suscrito entre La Liga Nacional de Fútbol Profesional y La Asociación de Futbolistas Españoles del 8 de diciembre de 2015, en adelante CCAFP).

Como podemos analizar, las partes pueden fijar que la prima se retribuya en un único pago en el momento de inicio del contrato, en un momento posterior o que el pago sea fraccionado; incluso si no se acuerda el modo, el Convenio opta por aplicar el método de pagos anuales de la misma cuantía. Entonces, si se diera el caso de que las partes pactan que la prima se remunere en distintas cuantías cada año, ¿cumpliría el requisito de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular?

Pues la DGT ha sido claramente restrictiva con este supuesto ya que en la Consulta del 26 de febrero de 2004 (0414-04) “considera que la citada prima no está vinculada a la existencia de un periodo de generación superior a los 2 años, sino que surge <<ex novo>> con la firma del contrato entre el futbolista profesional y el Club o Sociedad Anónima Deportiva como un derecho económico del mencionado contrato y sin que sea necesaria la existencia de un periodo temporal superior a 2 años para tener derecho a ella. (...) la reducción que el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto establece para los rendimientos con periodo de generación superior a 2 años como para los calificados reglamentariamente como notoriamente irregulares, calificación esta última que tampoco procede pues no se corresponde con ninguno de los supuestos a los que el artículo 10.1

del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, otorga tal consideración”. (Consulta 0414-04 del 26 de febrero de 2004, DGT; FJ 1º).

3.4.2 La calificación de los premios recibidos por los deportistas

Si analizamos los artículos 11.g) y 25.1.c) del RIRPF, vemos que se aplican reducciones a los premios como posibles rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas, respectivamente. Se trata de premios literarios, artísticos o científicos, sin mencionar a los premios deportivos, lo que lleva a cuestionar la decisión del legislador de no reconocer el mismo carácter a los premios deportivos que sí se reconoce para premios de otros ámbitos que, a priori, parecen análogos. Muchos autores han expresado su descontento por esta razón, puesto que consideran que todos estos premios son de la misma naturaleza, solo que en diferentes ámbitos.

Vamos a analizar el caso concreto de los premios por antigüedad reconocidos en el artículo 32 del CCAFP suscrito entre la LFP y la AFE. “Es el premio que se concede al Futbolista a la extinción de su relación contractual con el Club/SAD cuando ha permanecido en el mismo equipo, como futbolista profesional, durante los años que a continuación se indican (...)”. (Artículo 32 CCAFP, 2015). Por tanto, podríamos decir que el requisito del plazo de generación del rendimiento de los 2 años se cumple, además de que este premio no tiene carácter recurrente o periódico puesto que se otorga al momento de la finalización del contrato.

Pero, ¿se encuadran en el supuesto de premio artístico, científico o literario que permite la reducción por renta irregular? Pues la DGT, a raíz de la consulta realizada por un médico que recibió en el año 2006 el Premio a la Trayectoria Profesional de la Fundación del Colegio de Médicos de Valencia, dictaminó que “En la convocatoria del premio se indica que este tiene por objeto reconocer el mérito de quienes han demostrado una especial dedicación a su quehacer profesional, reveladora de auténtica vocación médica. Pues bien, esa naturaleza del propio premio que lo vincula a una trayectoria profesional en el campo de la medicina nos lleva a su inclusión en el párrafo c) del artículo 24.1 del Reglamento, por lo que -en cuanto se impute en un único periodo impositivo- le resulta aplicable la reducción del 40% prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto”. (Consulta V2433-06 del 1 de diciembre de 2006. DGT). Por lo que no es descabellado pensar que se puede extrapolar al mundo del fútbol.

Otro caso de premio que debe estudiarse es el de la medalla olímpica, y es que durante la vigencia de la Ley 18/1991, la DGT respondió a la consulta sobre la posible aplicación del régimen de rentas irregulares al premio obtenido por un deportista al conseguir una medalla olímpica. Pues la DGT respondió tajantemente, afirmando que “los premios, ya sea en metálico como en especie” que se adjudican a los deportistas constituyen para éstos un rendimiento profesional al derivar del ejercicio de una actividad deportiva. Estos premios tendrán la consideración de renta regular, ya que se conceden por la obtención de un determinado resultado deportivo, es decir, tienen su origen en la concesión de la medalla olímpica y no están condicionados por la trayectoria profesional del deportista. El premio no se genera en el periodo superior al año, sino que se obtiene por conseguir el resultado exigido por el convocante del premio”. Por lo tanto, se determina que los premios deportivos no son premios a los que se le pueda aplicar la reducción.

En conclusión, en el ámbito del fútbol los premios como tal no se consideran rentas irregulares, pero que pasa si lo asimilamos a un concepto que sí es una renta irregular como puede ser la indemnización por despido. Recordemos que este premio por antigüedad se concede a los futbolistas que han militado 6 o más temporadas en el Club o S.A.D., en el momento de la extinción de su relación contractual, con unas cantidades que varían cada temporada y en función del número de años siempre que superen esos 6 años. Por lo tanto, podríamos afirmar que el requisito del plazo de generación del rendimiento de los 2 años se cumple, y que el requisito de no tener carácter recurrente o periódico también se cumple, puesto que se otorga únicamente al momento de la finalización del contrato. Lo que lo hace una figura muy similar a la indemnización por despido, y por lo que podríamos afirmar que hemos encontrado una renta que tienen la reputación de irregular

3.4.3 Remuneraciones por cesión a un tercero de los servicios del deportista

Nos queda tratar el supuesto de las remuneraciones que se derivan de la cesión del futbolista. Destacaremos la visión de Relea Sarabia, que afirma que: “La participación del futbolista en el precio de los traspasos a otro club, a que se refiere el artículo 13.a) del R.D. 1006/1985, también con el requisito temporal de permanencia de dos años en el club de origen. E, igualmente, la participación en el precio de las cesiones de carácter temporal, a que se refiere el artículo 11.4 de la misma norma, si bien en este caso, dado que no se

extingue la relación laboral con el club de origen, podría defenderse, quizás, que el pago se subsume en el de cantidades satisfechas por la modificación de las condiciones de trabajo que recoge el artículo 10 del Reglamento, por lo que no sería necesario el transcurso de dos años en el club cedente, siendo, sin más requisitos, por disponerlo dicho artículo, un rendimiento notoriamente irregular en el tiempo (...).” (Relea Sarabia, “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los futbolistas”. 2007: Pág. 147).

La visión planteada por Relea Sarabia probablemente sería rechazada por la Administración Tributaria si ésta tuviera que publicar una resolución sobre ello, Pero hay un segundo punto de vista que, a priori, no debería ser rechazada en un plano teórico, y es que la cesión tenga una duración superior a los dos años.

Sin embargo, no es tan sencillo, puesto que, en el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de jugadores, en su artículo 10 dice:

“d) De conformidad con el art. 5, apdo. 4, se podrá firmar un contrato de préstamo con una duración mínima equivalente al tiempo entre dos periodos de inscripción y una duración máxima de un año. La fecha de finalización deberá situarse dentro de uno de los periodos de inscripción de la asociación a la que pertenece el club anterior. No se reconocerá cláusula alguna que estipule una duración superior del préstamo.

e) Un contrato de préstamo podrá prolongarse, en función de la duración mínima y máxima, con el consentimiento por escrito del profesional.” (artículo 10 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de jugadores, FIFA. 22 de mayo de 2023)

En este caso, la problemática estaría en qué opinión tiene la DGT sobre si la cesión del futbolista, en el supuesto de prolongarse otro año más, se debería seguir computando como un único plazo de generación de rendimiento de 2 años, o si por el contrario computarían como dos plazos de un año. Por lo que no está claro si debería considerarse como renta irregular si seguimos esta vía, y no es nada descartable que la Administración rechazara la idea de un único plazo de rendimiento, y abogaría que se trata de dos cesiones, en base a que en el momento de la prórroga, el club cesionario debería pagar una nueva retribución por la cesión.

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS Y GASTOS DE LAS S.A.D. Y SU VALORACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.1 NORMATIVA CONTABLE DE APLICACIÓN PARA CLUBES Y S.A.D.

Los clubes o S.A.D. deben llevar una contabilidad adecuada a su actividad que debe permitir tanto el seguimiento cronológico de sus operaciones, como poder obtener los estados contables que muestren la imagen fiel de la sociedad y su patrimonio. De acuerdo con el Real Decreto 1251/1999 del 16 de julio, sobre las S.A.D., la contabilidad de las S.A.D. se rige por la normativa contable establecida en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas; este Real Decreto prevé una adaptación del Plan General de Contabilidad para las S.A.D., previsto así en el artículo 19.2 ¹

Aunque cabe destacar que previamente a la entrada en vigor del R.D 1251/1996 ya existía una adaptación del P.G.C. a las S.A.D., pero no hacía más que añadir algunos aspectos nuevos poco relevantes. Mediante la Orden del 27 de junio del 2000, se aprueban las normas de adaptación del P.G.C. a las S.A.D., y que provoca que el ámbito de aplicación se extienda a todos los clubes y S.A.D. que participen en competición oficial de carácter profesional.

El objetivo de todas estas modificaciones es, además de incorporar toda información exigible según la normativa de este sector, dar respuestas a nuevas situaciones u operaciones que permitan valorar y contabilizar de las transacciones que efectúen estas sociedades con los diferentes agentes del entorno, y poder facilitar así al final de cada ejercicio la información externa que conformarán las cuentas anuales. Es importante explicar también que, dado que la masa patrimonial más relevante de estas sociedades son los activos intangibles, será vital la Resolución del 28 de mayo de 2013 del Instituto

¹ “La contabilidad de las sociedades anónimas deportivas se regirá por la normativa contable establecida en el Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas y por sus disposiciones de desarrollo. El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá aprobar mediante Orden la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas en la que se considerarán las características y naturaleza de las actividades desarrolladas, adecuándose a ellas las normas y criterios de valoración, así como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales”. Artículo 19.2 del Real Decreto 1251/1999 de 16 de julio, sobre las S.A.D.

de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, donde se dicta cómo debe registrarse el inmovilizado intangible, cómo debe valorarse y qué información es relevante para la memoria. Por lo que en esta normativa encontraremos los criterios de registro y valoración de los activos intangibles propios de estas sociedades.

No es la única normativa a tener en cuenta, pues el Real Decreto 1251/1999 requiere también que las S.A.D. remitan al C.S.D. una información contable concreta de forma periódica, específicamente semestral y anual. De hecho, se debe entregar unos estados contables intermedios, así como el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria del grupo de sociedades, que recoja la información de la sociedad en el periodo de inicio del ejercicio y final del semestre. También se deberá entregar un informe agregado que cuantifica la información de las transacciones de las S.A.D. con los administradores, directivos y accionistas o personas que actúen por cuenta de ellos. Por último, también de forma anual y antes de su depósito en el Registro Mercantil, se deberá remitir al C.S.D., las cuentas anuales individuales y consolidadas, el informe de gestión y el informe de auditoría.

En el supuesto de que existieran discrepancias entre la información anual y la semestral o de salvedades en el informe de auditoría, se da un plazo de 10 hábiles a las S.A.D. para comunicar al C.S.D. las modificaciones de dichas diferencias. En el caso del informe de auditoría y las salvedades, sean cuantificadas o no esas salvedades, también deberá remitirse al C.S.D.; no solo se trata de los casos de opiniones con salvedades, sino también en los casos de opiniones adversas o denegadas, y en estos casos las S.A.D. deberán recabar un informe especial de sus auditores y remitirlos también al C.S.D. Además, “la obligación de remitir información se amplía cuando el auditor emite una opinión con salvedades, cuantificadas o no, o cuando su opinión es adversa o ha sido denegada, pues en estos casos la S.A.D. habrá de recabar de sus auditores un informe especial que remitirá al C.S.D.” (Malvárez y Martín, 2023)

4.2 LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS DEL IS A LOS QUE LOS CLUBES O S.A.D. PUEDEN ACOGERSE

Lo primero que debe aclararse en este asunto es que no se recoge ningún régimen especial para entidades deportivas en la LIS, sin importar la forma jurídica que adopten o si participan en competiciones profesionales o amateur. Por lo que las entidades deportivas

tributan conforme a la normativa general del impuesto y deben adecuarse a los regímenes que prevé la LIS, sin existir un régimen especial para ellos, aunque hay que destacar que mientras las S.A.D. deben tributar por el régimen general, “los clubes deportivos se acogerán normalmente al régimen de exención parcial regulada en los artículos 109 a 111 de la LIS, al ser tipificados como asociaciones deportivas sin ánimo de lucro” (Malvárez y Martín, 2023), incluso podrían acogerse a la Ley 49/2002 del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aunque para ello deben ser declarados como entidades de utilidad pública y cumplir con los requisitos de dicha ley, lo que no suele ocurrir.

Lo cierto es que, salvo que las entidades deportivas se encuentren acogidas en la Ley 49/2002, que no es un régimen válido para los clubes profesionales, actualmente apenas hay diferencia entre el régimen general por el que tributan las S.A.D., y el régimen especial de sociedades parcialmente exenta de los clubes. Es decir, a efectos de ventajas fiscales, llamarse club profesional no supone estar en una mejor posición que una S.A.D.

De hecho, las rentas que obtiene un club deportivo no pueden beneficiarse de la exención contemplada en el régimen especial, puesto que existía una identidad en el tipo impositivo correspondiente a estas entidades, a diferencia de lo que ocurría hasta antes de la aprobación de la vigente LIS: “esta bajada en el tipo impositivo ha supuesto que desaparezca la diferencia de trato entre S.A.D. y los clubes exentos de reconversión, ya que en la legislación anterior estos últimos, aún participando en la misma competición profesionales que las S.A.D., tributaban a un tipo del 25% inferior al 35, 30 o 28% que ha ido variando en las sucesivas reformas legislativas”. (Carretero Lestón, 2016)

Por otro lado, tanto clubes como S.A.D. pueden disfrutar de los incentivos fiscales del régimen de empresas de reducida dimensión, que dice: “Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros” (artículo 101.1 de la LIS o Ley 27/2014 del 27 de noviembre).

Si hacemos un supuesto práctico y tomáramos de ejemplo a la Sociedad Deportiva Amorebieta, equipo que militó en la Segunda División o LaLiga Hypermotion (LaLiga Smartbank en aquel año) en la temporada 2021/2022, y analizáramos sus cuentas anuales del año 2022, veríamos que se refleja un importe neto de la cifra de negocios de

6.569.622,78€, por lo que se puede encuadrar en el régimen de empresa de reducida dimensión. La conclusión aquí es que no tenemos que irnos a divisiones tan alejadas para encontrar equipos con estas ventajas fiscales. Y, de hecho, si se hubiera dado el caso de que este equipo hubiera superado al año siguiente esa cantidad de 10 millones de euros, la LIS otorga la posibilidad de disfrutar de este régimen durante los 3 periodos impositivos inmediatos, siempre que cumpla con las condiciones en aquel periodo como en los dos anteriores. Es decir, si el Amorebieta en las campañas 20/21 y 21/22 cumple con las condiciones de reducida dimensión, y en la 22/23 no las cumpliera, si bien ya no se consideraría de reducida dimensión contaría con las ventajas fiscales de este régimen durante las 3 campañas siguientes.

También debemos establecer si un club o S.A.D. puede integrarse en un grupo de consolidación fiscal, ya que hay que estudiar si en ese caso el grupo puede beneficiarse de algunas ventajas fiscales como la compensación de las bases imponibles negativas generadas por la S.A.D. antes de incorporarse al grupo o una vez que se haya incorporado al mismo. Pues bien, la LIS excluye de los grupos fiscales a aquellas sociedades cuyo ejercicio social establecido por ley no pueda adaptarse al de la sociedad dominante; en nuestro caso tanto los clubes como las S.A.D. tienen su particular periodo impositivo que se inicia por imperativo legal el 1 de julio de cada año y concluye el 30 de junio del siguiente. Por lo que, al establecerse este periodo impositivo tan particular, se determina que los clubes y S.A.D pueden formar parte de un grupo de consolidación fiscal solo si la sociedad dominante y el resto de las sociedades dependientes adaptan su periodo impositivo del grupo para hacerlo coincidir con el de la entidad deportiva. Además, la última entidad del grupo deberá aplicar el método de integración en los estados consolidados de todas las entidades que formen el grupo fiscal.

4.3 LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE LOS CLUBES Y S.A.D.: TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS INGRESOS Y GASTOS

4.3.1 Tratamiento de los ingresos más relevantes

En este apartado vamos a abordar los ingresos más habituales que se incluyen en la cifra neta de negocios, los ingresos vinculados a los derechos federativos de los futbolistas, y la compensación económica en el supuesto de descenso de categoría.

4.3.1.1 Ingresos habituales en la cifra neta de negocios

Empezando por el primero mencionado, podemos afirmar que los criterios tanto contables como fiscales a la hora de reconocer y valorar los ingresos que son parte del importe neto de la cifra de negocios son coincidentes, ya se trate de un club o de una S.A.D. Entre estos ingresos encontramos, los originados por las cuotas de los abonados y los socios, los de la venta de entradas, los de publicidad, entendidos como los espacios físicos en el estadio o de espacios publicitarios en la ropa de los futbolistas, el merchandising entendido como la venta de prendas, objetos y recuerdos del equipo; y por último y, posiblemente el más relevante en muchos clubes y S.A.D., los ingresos por venta de derechos audiovisuales, conocidos más comúnmente como derechos televisivos, que en España gracias a que se vende de forma centralizada desde 2015, han supuesto un muy notable incremento de los ingresos para muchos equipos.

Todos estos ingresos se imputan temporalmente según el principio de devengo, siendo obligatorio en el ámbito contable y fiscal. Así las transacciones se registran en el momento en el que ocurren, según la corriente real de bienes y servicios e independientemente de cuando tenga lugar la corriente monetaria. El P.G.C., de acuerdo con el principio de devengo, establece, primero, que los ingresos procedentes de los eventos deportivos se reconocerán cuando esos eventos se lleven a cabo. Segundo, que los ingresos procedentes de los abonos se reconocen como ingresos del periodo con sus periodificaciones correspondientes.

Este concepto de periodificación se menciona expresamente porque hay situaciones en los que tiene lugar el cobro o pago correspondiente a un ingreso o gasto futuro, y por tanto aún no se han devengado ya que no se ha producido todavía la contraprestación por la entrega del bien o prestación de servicio.

Por ello para calcular el resultado del ejercicio es necesario atribuir los ingresos y gastos aún no devengados al periodo en el que se producirá el devengo mediante los “ajustes por periodificación”, que califican como partidas de balance esos ingresos y gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra, al producirse la corriente monetaria pero no la corriente real de bienes y servicios, es decir, el devengo que se producirá en el periodo siguiente al realizarse la entrega del bien o prestación de servicio.

“La aplicación del principio de devengo requiere asimismo que se reconozcan contablemente ingresos y gastos cuya corriente real ha producido en el ejercicio, pero que no han sido objeto de registro como consecuencia de la práctica habitual de contabilizar las transacciones cuando se dispone de la documentación acreditativa de las mismas” (Malvárez y Martín, 2023). Pues, en estos casos, se opta por registrar de forma simultánea una partida de activo o pasivo correspondiente, a través del concepto contable “contabilización de operaciones no formalizadas”.

4.3.1.2 Ingresos vinculados a los derechos federativos del futbolista

El siguiente tipo de ingreso y de muy especial relevancia es el vinculado con los derechos federativos de los futbolistas, es un ingreso derivado de la venta del futbolista y de sus derechos federativos. Y es que es una situación completamente habitual que al final de cada temporada los clubes decidan vender a jugadores para cuadrar sus cuentas o compensar déficits. Cuando se efectúa la salida del futbolista, se produce a cambio de una contraprestación económica que puede dar lugar a un beneficio o una pérdida, y dicha cuantía normalmente coincidirá contable y fiscalmente, siempre que las reglas de valoración también sean las mismas tanto para los elementos patrimoniales como para el resultado de la enajenación del inmovilizado.

El resultado que se refleja en la contabilidad se compone del valor obtenido por la transferencia de los derechos federativos menos los gastos accesorios a la transacción y su valor neto contable; y dicho resultado se refleja incluso si los derechos sobre el jugador no están registrados en el activo de la entidad. Ya que, de acuerdo a las normas de contabilidad, solo está permitido el reconocimiento del activo intangible vinculado con los derechos federativos cuando para su obtención los clubes o S.A.D. entregan a cambio una contraprestación, y son los supuestos de traspasos entre clubes, cláusulas de rescisión, derechos de formación (supuestos analizados en el segundo capítulo de este documento), o se abone una prima de fichaje o contratación (también abordado, en el tercer capítulo).

Entonces, en caso de darse esta situación de jugadores pertenecientes a una plantilla que no se pueden registrar en el activo del club, el resultado coincide con el importe total de la contraprestación, sin contar con los gastos accesorios de la transacción o cláusula de rescisión en su caso. En el caso de la cláusula de rescisión, el club deberá dar de baja el

derecho del activo, siempre que estuviere registrado, y el resultado será la diferencia entre el importe de la cláusula y el valor en los libros.

Sin embargo, cuando sí hay diferencias de criterios de valoración en el ámbito contable y en el ámbito fiscal, sí podrán darse diferencias en la cuantificación del resultado al valorarse diferentemente el activo intangible. Esto puede ocurrir cuando se reconoce una pérdida por deterioro, que se produce por no tener esta corrección valorativa carácter deducible en virtud del artículo 13.2.a) de la LIS, o bien porque se siga un criterio de amortización diferente al seguido en la contabilidad. Lo que sí coincidirá en ambos ámbitos es la renta que se genera por la operación. Además, se deberá hacer un ajuste fiscal negativo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 20 de la LIS.

También pueden existir discrepancias en la imputación temporal de esta renta si se acuerda el aplazamiento de pago, ya que la LIS dicta: “En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año” (artículo 11.4 de la LIS). Es decir, si se sigue el criterio de caja se producirán esas discrepancias, o, en caso contrario, si se opta por el criterio de devengo, no se producen dichas diferencias.

El último caso de transacción que puede dar lugar a una modificación de la base imponible en el IS es la permuta o intercambio de futbolistas, ya que a efectos contables tiene la consideración de permuta no comercial, lo que significa que se intercambian dos activos que cumplen la misma función en el club o S.A.D. y por ello se considera que los flujos de efectivo son similares, por lo que el valor del bien recibido será el valor del bien entregado. Eso sí, limitado al valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor, lo que puede implicar una pérdida o resultado nulo, pero no positivo.

En el ámbito fiscal, la permuta se valora por su valor de mercado, integrándose la renta que se ponga de manifiesto en la transacción en el periodo que se lleve a cabo. Al aplicar este criterio, se dará un ajuste positivo por la diferencia de valor de mercado del derecho

recibido y el valor contable del derecho entregado, lo que llevará a que en los periodos siguientes se realicen ajustes negativos.

4.3.1.3 Compensación por descenso de categoría

Se trata de una ayuda económica que otorga la L.F.P. a los clubes que abandonan la categoría de Primera División (hoy conocida como LaLiga EA Sports) descendiendo a Segunda División (LaLiga Hypermotion), incluso también los casos de descenso de Segunda División a Primera RFEF, a pesar de estar gestionadas por entidades diferentes. Estas ayudas se encuentran reguladas en el Libro VIII del Reglamento General de la L.F.P., y de acuerdo con ello, son compensaciones que no tienen que ser reembolsadas por los equipos.

Se puede entender que, tanto contablemente como fiscalmente se tratan de ingresos de explotación, y se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo siguiente al descenso de categoría cuando se acuerde la ayuda mediante un contrato de concesión con la Comisión Delegada de la L.F.P., y la fecha en que se certifique este acuerdo será la fecha imputable de la ayuda o ingreso, independientemente de cuando se genere el cobro aunque por lo habitual suele ser en un periodo breve, en la misma temporada en que se acuerda la compensación o se reconoce el derecho a ella.

Eso sí, se requiere que, para poder acceder a esta compensación, el club o S.A.D. debe estar al corriente de pago con sus acreedores, y así lo debe hacer constatar el interesado al realizar la solicitud de la compensación, por lo que puede ocurrir que parte de la compensación o incluso toda vaya destinada al pago de los acreedores del club. Aún así, la entidad deportiva deberá computar en la fecha que se acuerde la compensación, la totalidad del ingreso, aunque no reciba nada porque la L.F.P. proceda a liquidar deudas con los acreedores, “Por tanto, puede ocurrir que el importe total de la compensación económica por pérdida de categoría se destine a atender el pago a los acreedores del club beneficiario de dicha ayuda. En cualquier caso, la entidad deportiva deberá computar en la fecha que se formalice el contrato la totalidad del ingreso obtenido por tal concepto” (Malvárez y Martín 2023).

4.3.2 Tratamiento contable y fiscal de los gastos de los clubes o S.A.D.

4.3.2.1 Gastos con mismo tratamiento contable y fiscal

El primero que vamos a tratar es la relativa a las retribuciones de la plantilla deportiva. La masa salarial compuesta por la plantilla deportiva como por los demás empleados del club, es el gasto más importante al que hace frente cualquier entidad deportiva. Los ingresos han ido aumentando en los últimos años y con ellos también lo ha hecho el gasto por la prestación de servicios del futbolista o el cuerpo técnico; en contabilidad también tiene esta consideración de gastos salariales los pagos por los derechos de imagen que realice la entidad al personal que forme parte de la plantilla deportiva, y es que cuando estos derechos pertenezcan al club o S.A.D. pueden figurar como inmovilizado intangible, y la amortización de este activo permite la imputación a los resultados del ejercicio de la inversión realizada en estos derechos de imagen.

Otra partida digna de estudio son los gastos por amortización relacionados con la adquisición de derechos federativos de un futbolista, pues las normas contables establecen el concepto de “derechos de adquisición de jugadores” que es el activo intangible más importante en las entidades deportivas. Este activo se reconoce inicialmente por el precio acordado sin contar con los impuestos indirectos de la operación y añadiendo los gastos accesorios de la transacción (por ejemplo, los gastos de viaje del jugador), además en los casos contemplados por la F.I.F.A. hay que añadir la indemnización por la formación del jugador. En el supuesto de mecanismo por solidaridad, este no supone un incremento del valor inicial reconocido. En cuanto a la fecha en que debe ser reconocido, será el día en que se inscriba al futbolista en la sede de la R.F.E.F., y la vida útil será la duración del contrato del futbolista.

También podemos hablar de la amortización del inmovilizado material, lo que afecta más concretamente al estadio pues en el valor de éste se incluye el terreno. La base de amortización vendrá dada por el total de la valoración inicial del mencionado activo, lo que incluye el valor del terreno sobre el que se encuentra ubicada la construcción. Desde el punto de vista fiscal, no existen reglas especiales en relación con la determinación de la base de amortización, por lo que tendrán el mismo valor contable y fiscal.

Finalmente debemos tratar de las pérdidas por deterioro, esta situación se presenta cuando concurre alguna circunstancia que ponga de manifiesto esa pérdida de carácter reversible, de forma que el importe del futbolista sea menor al recogido en libros de su derecho

federativo; es el caso de las lesiones de gravedad u otro tipo de situación que impidan al futbolista prestar servicios con normalidad (por ejemplo, una condena penal), una disminución de su rendimiento o el descenso de categoría del club. Si al acabar el periodo el valor en libros es superior al importe que podría obtenerse de venderse al futbolista, entonces se reconoce un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y dicha corrección valorativa permanece en el balance hasta que desaparezcan las causas que generaron esa pérdida por deterioro, dando lugar a un ingreso por reversión del deterioro. Esa pérdida por deterioro supone una minoración en la base de amortización y por tanto en sus cuotas, mientras que la reversión supone un aumento que se produce cuando se revierte la pérdida.

4.3.2.2 Gastos con diferente tratamiento fiscal respecto al contable

En relación con los gastos de amortización, las reglas contables y fiscales de los activos más importantes coinciden con carácter general, y solo en los casos que se aplique algún incentivo fiscal pueden surgir diferencias, y un supuesto que podemos incluir aquí es en el caso de las empresas de reducida dimensión, puesto que disponen de libertad de amortización de acuerdo al artículo 102 de la LIS: “Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.”

También debemos tratar las pérdidas por deterioro, esta situación se presenta cuando concurre alguna circunstancia que ponga de manifiesto esa pérdida de carácter reversible, de forma que el importe del futbolista sea menor al recogido en libros de su derecho federativo; es el caso de las lesiones de gravedad u otro tipo de situación que impidan al futbolista prestar servicios con normalidad (por ejemplo, una condena penal), una disminución de su rendimiento o el descenso de categoría del club. Si al acabar el periodo el valor en libros es superior al importe que podría obtenerse de venderse al futbolista, entonces se reconoce un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y dicha corrección

valorativa permanece en el balance hasta que desaparezcan las causas que generaron esa pérdida por deterioro, dando lugar a un ingreso por reversión del deterioro. Esa pérdida por deterioro supone una minoración en la base de amortización y por tanto en sus cuotas, mientras que la reversión supone un aumento que se produce cuando se revierte la pérdida.

Otro supuesto se da en las pérdidas por deterioro de créditos con origen en posibles insolvencias, que puede dar lugar a diferencias si no se cumplen con los requisitos del artículo 13.1 de la LIS: “Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación. b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso. c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes. d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.”

Mayores discrepancias surgen en el caso de las pérdidas por deterioro relativos a los activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias, ya que: “No serán deducibles: a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio. b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias: 1.ª que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y 2.ª que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.” De modo que en el periodo que se imputan no son deducibles, pero sí lo son en los ejercicios siguientes.

Los clubes y las S.A.D. pueden concurrir en otros gastos y provisiones que por ley no son deducibles, como son los que se encuentran en el artículo 14 de la LIS; incluso la LIS regula en el artículo 15 una serie de gastos que no son deducibles, y por ello las entidades deportivas deberán hacer ajustes positivos en el resultado contable para determinar la base imponible. Puesto que, si bien la contabilidad debe regular esos gastos para mostrar la

imagen fiel de la empresa, la fiscalidad establece que estos gastos no son deducibles y por tanto hay que realizar un ajuste fiscal positivo, tales que en la base imponible no se reflejen.

Entre los gastos no deducibles encontramos los que representen una retribución de los fondos propios, los derivados de la contabilización del IS, las multas y sanciones penales o administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, las pérdidas del juego, los donativos y liberalidades, entre otros muchos que se reflejan en el artículo 15 de la LIS.

5. CONCLUSIONES

Una vez realizada la investigación y análisis, procederemos a realizar unas conclusiones en las que abordaremos los aspectos más relevantes de cada capítulo y expondremos una opinión propia y una justificación de nuestro punto de vista.

Sobre el primer capítulo relativo a los derechos federativos y las modalidades de traspaso de estos, destacaremos los supuestos de la cláusula de rescisión y de los derechos de formación y el mecanismo de solidaridad. Del primero estimo que deberían tributar como los acuerdos de traspaso, ya que, si bien no es un pacto entre clubes, considero que el jugador juega un papel de intermediario para que el traspaso se produzca sin la necesidad de acuerdo entre clubes, pero a efectos prácticos es un traspaso definitivo de los derechos federativos del jugador. Sobre el segundo aspecto, considero muy acertado el planteamiento de la F.I.F.A., ya que es una forma de premiar que los clubes trabaje el joven talento e inviertan en ello.

Sobre la problemática de las rentas irregulares, se ha analizado si la prima de contratación y la remuneración por la cesión a terceros. Sobre el primer aspecto, estoy en total desacuerdo con la D.G.T. y pienso que la prima de contratación puede tener la consideración de renta irregular, siempre que el futbolista no haya cobrado una prima de contratación en los dos años previos, puesto que se trata de una renta que no es periódica y solo se da una vez en el momento de la firma de contrato, y si el jugador obtiene una es por su rendimiento generado previamente, por eso considero que si concurren más de 2 años entre primas de contratación, éstas deben calificarse como rentas irregulares. Sobre la remuneración por cesión a terceros, considero que, si se produce una prórroga de la cesión por otro año más, y por tanto el jugador está cedido 2 años, esa remuneración debe considerarse como renta irregular por el mero hecho de cumplir el requisito de generación de 2 años, además de que muy rara vez un futbolista está cedido por dos años en el mismo club.

Sobre el tercer capítulo, estimo que es idóneo el listado de gastos no deducibles ya que clarifica qué gastos no son deducibles, teniendo que realizarse ajustes fiscales, positivos en caso de ser gastos no deducibles, o negativos en caso de ser ingresos que no deben figurar en la base imponible. Considero muy acertada la regulación y el procedimiento establecido para la figura de la compensación por el descenso, teniendo que imputarse

dicha compensación en el periodo impositivo siguiente, así las S.A.D. mientras disputan la temporada en una categoría inferior, lo que consecuentemente supone una disminución importante de los ingresos del club, también perciben esta compensación, que en algunos casos puede ser vital para la viabilidad económica y financiera para el club.

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1 FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

A.A.V.V. (2008): *Deporte y Fiscalidad*; coordinado por LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. Editorial Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía

A.A.V.V. (2019): *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*; dirigido por SÁNCHEZ PINO, A.J. y PÉREZ GUERRERO, M.L. Editorial Tirant lo Blanch

A.A.V.V. (2020): *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*; dirigido por SÁNCHEZ PINO, A.J. y PÉREZ GUERRERO, M.L. Editorial Tirant lo Blanch

A.A.V.V. (2023): *Compliance en materia deportiva y medidas de acción en favor de la política de género en la nueva Ley del Deporte*; dirigido por CHICO DE LA CÁMARA, P. Editorial Aranzadi

COLAO MARTÍN, P.A. “Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Impuestos*, 2004; pág. 572

CORDERO SAAVEDRA, L. (2001). *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*. Editorial Lex Nova

LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G. “Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen Fiscal de artistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Financiero* número 26, 1980; págs. 282-283

LLAMAS LABELLA, M.A. “La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa”. *Revista Española de Derecho Financiero* número 2 de 1974: pág. 398

MALVÁREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P. (2019): *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional*; de la *Colección de Derecho Deportivo* dirigida por MILLÁN GARRIDO, A. Editorial Reus

RELEA SARABIA, A. (2007) *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los futbolistas* de la *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento* dirigida por PALOMAR OLMEDA, A. Editorial Aranzadi

DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R. “Rentas Irregulares”. Impuestos número 12. 2007. Págs. 11-19

RODRÍGUEZ TITOS, D.; PLAZA ROMERO, F.; y GONZÁLEZ MARTÍN, F. “Derecho Deportivo y Derecho Tributario”. 2005; pág. 664

6.2 TEXTOS LEGISLATIVOS

Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional suscrito entre La Liga Nacional de Fútbol Profesional y La Asociación de Futbolistas Españoles del 8 de diciembre de 2015

Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario

Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de jugadores, FIFA. 22 de mayo de 2023

6.3 JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Supremo 1279/92, de 21 de mayo de 1992.

Sentencia del Tribunal Supremo 6511/2011, de 6 de octubre de 2011

6.4 OTRAS RESOLUCIONES

Consulta no Vinculante 0414-04 de la Dirección General de Tributos del 26 de febrero de 2004

Consulta Vinculante 2433-06 de la Dirección General de Tributos del 1 de diciembre de 2006

Consulta Vinculante 1236-14 de la Dirección General de Tributos, del 7 de mayo de 2014

Consulta Vinculante 3375-16 de la Dirección General de Tributos, del 18 de julio de 2016

Consulta Vinculante 0482-19 de la Dirección General de Tributos, del 6 de marzo de 2019

Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Secretaría de Estado de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1998; págs.114-115

6.5 OTROS INFORMES

Informe de Cuentas Anuales abreviadas del ejercicio terminado el 30 de junio de 2022 e Informe de Auditoría emitido por un auditor independiente de la Sociedad Deportiva Amorebieta