

Tratamiento contable y fiscal de la cláusula de rescisión

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

M. Pilar Martín Zamora

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

Una de las opciones que tiene un club/SAD para hacerse con la titularidad de los derechos federativos de un futbolista consiste en el pago de la conocida como “cláusula de rescisión”. La posibilidad de que los contratos de los futbolistas incluyan un pacto sobre la indemnización que estos deberán pagar a su club/SAD en caso de que rompan de forma unilateral la relación laboral fue introducida por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales¹. No obstante, ni dicha norma ni ninguna otra hacen referencia al concepto de cláusula de rescisión, sino que tan solo establecen los efectos de la extinción del contrato por voluntad del deportista². En la actualidad, es habitual que los contratos entre clubes y jugadores recojan estas disposiciones, aunque tienen carácter potestativo, por lo que es posible que no se incluyan. En España, la cláusula se ejerce por el propio futbolista mediante el depósito de su importe en LaLiga³, si bien será, normalmente, la entidad deportiva que va a ser la nueva propietaria de sus derechos federativos la que aporte a aquel los fondos necesarios para que se pueda realizar dicha operación.

El análisis del régimen contable y fiscal de esta operación debe realizarse, en primer lugar, desde la perspectiva del club/SAD que percibe la cláusula de rescisión, a cambio de la pérdida de los derechos federativos de un futbolista. El derecho al cobro de dicha cláusula dará lugar a la baja de la cuenta representativa de los derechos federativos en los libros contables⁴ por su valor neto contable, siempre que estuviere registrado dicho activo, lo que

¹ Con anterioridad a este Real Decreto, el artículo 11 del Real Decreto 318/1981 únicamente permitía que la indemnización fuese fijada tras la ruptura de la relación por la jurisdicción laboral.

² El artículo 16 de dicho Real Decreto determina que “la extinción del contrato por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a este derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la jurisdicción laboral...”. También hace referencia a la posibilidad de rescisión unilateral el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA, particularmente el artículo 17.1

³ El artículo 2 del Libro V del Reglamento General de la LaLiga establece que “la inscripción de un jugador profesional a favor de una SAD o club será cancelada si concurre alguna de las siguientes circunstancias: 2.- Por rescisión unilateral del contrato por parte del jugador profesional. En este caso, y si estuviera previsto tal desistimiento con cláusula indemnizatoria en el contrato que dio lugar a la inscripción, se procederá a su cancelación, previo depósito en la LaLiga del importe previsto como indemnización”.

⁴ El apartado 3 de la norma séptima de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, señala que tendrá lugar “la baja del activo en el balance cuando el jugador sea

motivará el registro de un resultado positivo o negativo que se determinará por la diferencia entre la cláusula de rescisión y el valor en libros de los derechos federativos, o una ganancia por el importe total de la cláusula si el derecho no se hubiere contabilizado por haber sido el jugador adquirido libre o formado en la cantera. Dicho resultado se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que la baja se haya producido, mediante el uso de la cuenta “776. Beneficios procedentes del traspaso de jugadores” o “676. Pérdidas procedentes del traspaso de jugadores”, habilitadas a tal efecto en la Orden de 27 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las SAD.

En segundo término, se ha de analizar esta misma cuestión desde el punto de vista del club/SAD que paga la cláusula de rescisión. El tratamiento de los pagos realizados para hacer efectiva dicha cláusula ha sido siempre un tema controvertido, debido a la naturaleza híbrida de esta figura, tanto en el IS, como en otros tributos, como el IVA o el IRPF. La consulta de la DGT de 18 de julio de 2016 (V3375-16) clarificó los criterios en relación con estos impuestos y, en algunos asuntos, supuso un cambio respecto de la doctrina que la Administración había seguido con anterioridad. En dicha consulta, la DGT considera que el importe satisfecho por el nuevo club debe tener el tratamiento de un activo intangible, por lo que cuando los servicios del futbolista se adquieren mediante el pago de la cláusula de rescisión se deberá proceder al registro contable de los derechos federativos⁵. Esta tesis permite que el régimen contable y fiscal sea similar con independencia del modo en el que se adquieran los derechos federativos, ya se trate de un traspaso o del ejercicio de la cláusula de rescisión, pues las condiciones económicas de ambas situaciones son equivalentes, al permitir la salida del jugador del antiguo club/SAD y su fichaje por el nuevo club/SAD. De este modo, el activo intangible que se registre tendrá la misma naturaleza en ambos casos. Dicho activo se registrará por el importe que se haya desembolsado para el pago de la cláusula de rescisión más los gastos en que se incurra para realizar esta operación, siendo amortizado tanto contable como fiscalmente en función de la duración del contrato.

Por su parte, en relación con el IVA, la DGT entendió en la señalada consulta que el importe de la indemnización no supone la contraprestación de ninguna operación sujeta que pudiera realizar el jugador a favor del club/SAD que asume su desembolso, por lo que, en consecuencia, no hay ninguna operación sujeta a dicho impuesto⁶. Finalmente, también resulta relevante analizar la tributación de la operación en el IRPF, pues es determinante del coste final de la misma. La Administración tributaria había mantenido que las cantidades pagadas por este tipo de cláusulas constituían una renta del trabajo para el jugador, lo que suponía que el coste de la operación se incrementaba en el importe resultante de aplicar a dichas cantidades el tipo correspondiente del IRPF –normalmente el tipo marginal–. Esto determinaba que siempre fuera más ventajoso el pago de un traspaso que el ejercicio de la cláusula de rescisión, incluso aunque la cantidad pactada para la

objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como, por ejemplo, cuando se haga efectiva la denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado”.

⁵ La consulta señala que “...el pago realizado por el nuevo club al jugador para que este, a su vez, satisfaga la cláusula de rescisión tendrá el mismo tratamiento que corresponde al pago realizado por el nuevo club al antiguo, en caso de transferencia del jugador cuando existe acuerdo entre ambos clubes y no se hace uso de la cláusula de rescisión del artículo 16 del Real Decreto 1006/1985. De acuerdo con lo anteriormente señalado, el importe de la cláusula de rescisión tendrá la consideración de activo intangible, a los efectos de la determinación de la base imponible del IS”.

⁶ Este criterio se ha mantenido nuevamente por la DGT en la consulta de 29 de julio de 2016 (V3549-16).

transferencia fuera superior al importe de dicha cláusula. No obstante, dicha situación es distinta desde que la Consulta de la DGT de 18 de julio de 2016 cambiara este criterio⁷, al considerar que el pago por el nuevo club de la cláusula al futbolista constituye una ganancia patrimonial para este, si bien el depósito de dicha cláusula en LaLiga por el futbolista va a suponer una pérdida patrimonial que se compensará con la citada ganancia, de tal forma que dicha operación no dará lugar a una tributación efectiva del futbolista en el IRPF, lo que responde a la sustancia económica de la operación.

Caso práctico

J.R.C. es un futbolista que tiene contrato en vigor con PRIMERA SAD. Esta entidad adquirió los derechos federativos de dicho futbolista el 1 de julio de 2016 mediante el pago de un traspaso de 2 millones de euros, firmándose un contrato de cuatro años, con una cláusula de rescisión de 11 millones de euros. A principios de enero de 2019, J.R.C. ha aceptado la oferta de SEGUNDA SAD para la firma de un contrato hasta el 30 de junio de 2024, previo abono de la citada cláusula de rescisión, que se hace efectiva mediante su depósito en LaLiga.

/ Contabilidad de PRIMERA SAD

De acuerdo con la información suministrada, al inicio de la temporada 2018/2019, los derechos federativos sobre J.R.C. lucen en la contabilidad por el siguiente valor:

Fecha	Operación	Cuantía
01/07/2016	Reconocimiento inicial	2.000.000
30/06/2017	Amortización temporada 2016/2017	$2.000.000/4 = 500.000$
30/06/2018	Amortización temporada 2016/2017	$2.000.000/4 = 500.000$
01/07/2018	Valor neto contable	1.000.000

Dado que el jugador ha pertenecido al club hasta el 1 de enero de 2019, procederá reconocer el gasto por amortización durante los primeros seis meses de la temporada 2018/2019, que ascenderá a 250.000 euros ($2.000.000 \times 1/4 \times 6/12$), lo que se registrará como sigue:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	250.000	
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores		250.000

⁷ La nueva doctrina de la DGT se ha reiterado en la posterior consulta de 16 de marzo de 2017 (V0687-17).

Por otra parte, la entidad deberá reconocer el beneficio con origen en la baja del activo intangible, cuyo importe se determinará de la forma siguiente:

Cláusula de rescisión	11.000.000
- Valor en libros del intangible	2.000.000 – 1.250.000 = 750.000
<hr/>	
= Resultado de la baja (beneficios)	10.250.000
<hr/>	

Código	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos, c/c ⁸	11.000.000	
<hr/>			
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores	1.250.000	
<hr/>			
205	Derechos de adquisición de jugadores		2.000.000
<hr/>			
776	Beneficios procedentes del traspaso de jugadores		10.250.000
<hr/>			

Esta transacción, que como se ha comentado no se encuentra sujeta a IVA, no dará lugar a ajustes a efectos del IS dado que, en el ámbito tributario, la determinación del resultado de la operación coincide con el procedimiento aplicado contablemente.

/ Contabilidad de SEGUNDA SAD

Esta entidad reconocerá los derechos federativos sobre J.R.C. como un intangible cuya valoración inicial vendrá dada por el importe de la cláusula de rescisión más los gastos en que se incurra para realizar la transacción que, en el supuesto planteado, no se facilitan. Así, la operación se reconocerá contablemente como sigue:

Código	Denominación	Debe	Haber
205	Derechos de adquisición de jugadores	11.000.000	
<hr/>			
572	Bancos, c/c		11.000.000
<hr/>			

⁸ En caso de que el tiempo transcurrido entre el depósito de la cláusula en LaLiga y su transferencia a la SAD sea significativo, habrá de reconocerse un derecho de cobro frente a ese organismo, pudiendo emplearse la cuenta "543. Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas". De presentarse esta situación, la valoración inicial del crédito no incluirá los intereses implícitos derivados del aplazamiento del cobro que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devenguen.

Al cierre de la temporada 2018/2019 se registrará la depreciación experimentada por el intangible por una cuantía de 1.000.000 de euros ($11.000.000 \times 1/5,5 \times 6/12$), dado que el jugador ha firmado por 5,5 años, pero, en esta temporada, solo ha estado bajo la disciplina de la SAD durante seis meses:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.000.000	
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores		1.000.000

Fiscalmente, el activo intangible se amortiza también de acuerdo con la duración del contrato, por lo que no habrá que practicar ningún ajuste a efectos del IS en la liquidación del periodo impositivo correspondiente a la temporada 2018/2019.