



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

**FACULTAD DE CIENCIAS
SOCIALES Y JURÍDICAS
DE ELCHE**

**Departamento de Estudios
Económicos y Financieros**

Doble Grado en Derecho y
Administración y Dirección de
Empresas
Curso 2024/2025
Trabajo Fin de Grado

TRIBUTACIÓN EN LOS TRASPASOS DE FUTBOLISTAS

Autor: Javier López Pinilla

Tutor: Juan Benito Gallego López

INDICE

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Importancia del estudio

1.2 Objetivos

2. NORMATIVA LABORAL Y FIFA

2.1 Normativa Laboral, Convenio Colectivo de Futbolistas Profesionales de España

2.2 Normativa FIFA aplicable

2.3 Transfer Matching System (TMS)

2.4 Reglamentos nacionales de La Liga y RFEF

3. ASPECTOS TRIBUTARIOS

3.1 Cuestiones previas

3.2 Imposición directa

3.2.1 Impuesto sobre sociedades

3.2.1.1 Naturaleza jurídica del IS y su aplicación a los clubes de fútbol

3.2.1.2 Tratamiento fiscal de los traspasos de futbolistas: Determinación de la base imponible, resultado contable y amortización de los jugadores.

3.2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

3.2.2.1 Diferencia con la cláusula de rescisión

3.2.2.2 Cuantificación del impuesto

3.2.3. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

3.2.3.1 Objeto y naturaleza jurídica.

3.2.3.2 Contribuyentes en materia del IRNR

3.2.3.3 Rentas generadas de un traspaso internacional

3.2.3.4 Importancia de los convenios de doble imposición

3.3. Imposición indirecta

3.3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

3.3.1.1 Naturaleza jurídica del IVA y su aplicación en el ámbito deportivo

3.3.1.2 Regla de localización del servicio prestado. IVA con equipos extranjeros.

3.3.1.3 Cálculo y devengo del IVA

4. CONCLUSIONES

5. BIBLIOGRAFÍA

6. WEBGRAFÍA



CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Importancia del estudio

El mundo del deporte ha sido uno de los pilares que siempre ha estado presente en todo el planeta desde hace siglos. De entre todos ellos, el fútbol, es el considerado deporte rey ya que se practica de forma habitual en todos los continentes. Basándonos en la sociedad occidental y concretamente en la española, el fútbol lleva mucho tiempo presente. En 1929 tuvo lugar el primer encuentro de la primera edición de la liga, la cual ha seguido vigente de forma ininterrumpida hasta día de hoy¹, exceptuando los años de la Guerra Civil Española, por otro lado, la Copa de España (actual Copa de S.M el Rey) tuvo su primera edición en 1903, ante millares de espectadores que acudieron al estadio y sin existencia de televidentes en aquella época.

Desde entonces, el fútbol en España ha ido creciendo de forma progresiva. Los jóvenes empezaban a practicar el deporte desde muy temprana edad. Se iban fundando clubes no solo profesionales, sino también filiales, semiprofesionales e incluso a nivel municipal. La llegada de la televisión aumentó el impacto del fútbol en todo el mundo y cada vez una mayor parte de la población se aficionaba y se interesaba por el fútbol. Fruto de ello, este deporte pasó de ser un simple juego entre amigos o conocidos a un gran negocio, un negocio que, hoy en día, mueve cientos de millones de euros si hablamos de los clubes profesionales.

Toda esta evolución ha sido gracias, en mayor parte, a los propios jugadores que practican el deporte, que son los verdaderos protagonistas y que sin ellos no tendría sentido nada de lo que se está mencionando. Deportistas que, al final, no dejan de ser personal de un club deportivo, lo que podemos equiparar a un empleado de una empresa. ¿Y qué quiere una empresa? Los mejores empleados a razón del presupuesto del que dispone.

Por ello, el traspaso de un futbolista de un club a otro ha sido algo que siempre ha estado presente en este mundo. Los clubes tienen proyectos y ambiciones a nivel deportivo y económico y es lo que provoca que un club esté interesado en fichar a un jugador de otro equipo. El fenómeno del traspaso no es algo originado en la época más moderna del fútbol. Para conocer cuál ha sido el primer traspaso documentado en España, debemos retrotraernos a 1922, se dice que, el entonces jugador del FC Barcelona, Ricardo Zamora,

¹ <https://web.archive.org/web/20170821003520/http://www.rfef.es/noticias/rfef/historia-liga-espanola-19-28-1936>. (Medio oficial de la RFEF. Fecha de publicación 22 julio 2015).

pasó al RCD Español por la cantidad de 25.000 pesetas (unos 150 euros) según un artículo publicado por el ABC el 19 de julio de 2009², fechas por las que Cristiano Ronaldo fue traspasado al Real Madrid y el diario trató de hacer una comparativa entre este fichaje millonario y el de Ricardo Zamora.

Como bien se ha dicho, el fútbol ha ido en evolución y se ha convertido en un gran negocio. El precio de mercado de los futbolistas cada vez es mayor y parece que seguirá esta tendencia los próximos años. Hoy, el traspaso más caro en el fútbol español sigue siendo el que llevó al jugador Neymar Junior del FC Barcelona al Paris Saint Germain por la enorme cantidad de 222 millones de euros, la cual era su cláusula de rescisión (concepto que veremos más adelante). Ese fichaje, como su contrato queda registrado en medios oficiales de la FIFA a la que solo los miembros acreditados pueden entrar, no obstante, hay medios muy populares y fiables en los cuales aparece esta información³. Quedando así, más que demostrada la importancia económica que tiene este deporte dentro de nuestro país por la suma de dinero que se mueve constantemente.

1.2 Objetivos

La finalidad del presente Trabajo Fin de Grado (en adelante, TFG) es analizar este fenómeno económico que resulta tan primordial dentro del mundo del fútbol profesional desde un prisma jurídico, especialmente, en lo que atañe a la tributación de los derechos de traspaso.

De esta manera, el trabajo se compondrá en su totalidad de un análisis lo más objetivo y exhaustivo posible, deteniéndonos en examinar y ahondar acerca de cómo tributaría el traspaso de un futbolista de un club a otro, comparando las distintas formas que existen para que se produzca ese hecho y comparando también casos reales que nos servirán para poder observar como el marco legal se traslada a la práctica, los problemas que surgen y qué soluciones podrían atribuirse.

Para concretar más acerca del propósito de este TFG, entraremos a estudiar los impuestos que se devengan, desde su hecho imponible hasta cómo se deben liquidar, entre ellos, centrándonos en los más importantes (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el

² *El primer gran fichaje de la historia costó 25.000 pesetas*, ABC, 19/10/2009. https://www.abc.es/deportes/futbol/abci-primer-gran-fichaje-historia-costo-pesetas-200910190300-1137552994-09_noticia.html

³ Web oficial: <https://www.transfermarkt.es/laliga/transferrekordehistorie/wettbewerb/ES1>

Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes). También analizaremos, no solo la normativa tributaria específica de estos impuestos, sino también, otro tipo de normas de carácter especial que son de obligado cumplimiento (normativa FIFA, convenios laborales, etc.), además de los Convenios de Doble Imposición que sean relevantes para nuestro estudio puesto que son también normativa tributaria.

También será muy interesante el estudio de todos los sujetos pasivos, no incluimos solo a los jugadores únicamente, también los clubes, o sociedades anónimas deportivas y otros terceros que en este tipo de contratos suelen tener especial relevancia, son los que juegan el papel de agentes, representantes o agencias de futbolistas.

CAPÍTULO 2: NORMATIVA LABORAL Y FIFA

Para poder entender de manera correcta la forma de tributar este tipo de operaciones (Capítulo 3), primero debemos comprender toda la normativa que envuelve el traspaso de jugadores de fútbol profesional y que corresponde a lo que trataremos en este capítulo.

Dentro del traspaso de futbolistas se deben tener en cuenta varios tipos diferentes de normativas, entre ellas la laboral, el Derecho internacional privado y, fundamentalmente, el Derecho deportivo, que será en el que nos basaremos principalmente para entender el concepto de “traspaso de un futbolista”.

Este entramado normativo tan complejo se ha visto influenciado por la forma de mercado que ha ido adquiriendo este deporte en los últimos años, estando en un entorno mucho más global, profesional y moviendo cada vez mayores sumas de dinero.

En España, hay varias fuentes normativas que forman el marco normativo de los traspasos y que deben cumplirse, fuentes que veremos a continuación y que, nos permitirán analizar e identificar, tanto los hechos como los sujetos que intervienen, así como distintas figuras especiales en este tipo de negocios, los derechos y las obligaciones que surgen de los mismos.

2.1 Normativa Laboral: Convenio Colectivo de Futbolistas Españoles

Realmente, no hay una normativa laboral nacional única reguladora del trabajo de los futbolistas españoles. Por un lado, tenemos el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los

Trabajadores⁴, que es la normativa general y considera a los futbolistas como relación laboral de carácter especial, sin establecer más cláusulas, ni disposiciones concretas acerca de estos⁵, por otro el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, donde sí que regulan las condiciones de los deportistas profesionales a nivel general y a las que el Convenio Colectivo que explicaremos a continuación se remite constantemente⁶.

No obstante, el texto más concreto que podemos encontrar acerca de la relación laboral que une a un futbolista a un club o SAD es, en efecto, el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, firmado entre la Asociación de Futbolistas Españoles y la Liga Nacional de Fútbol Profesional (Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo), la resolución vigente es la que marca las directrices sobre las normas que han de regirse las condiciones de trabajo de los Futbolistas Profesionales como indica el artículo 1 del propio Convenio: *El Convenio Colectivo establece y regula las normas por las que han de regirse las condiciones de trabajo de los Futbolistas Profesionales que prestan sus servicios en los equipos de los Clubes de Fútbol o Sociedades Anónimas Deportivas*⁷. Regulando fundamentalmente en materia de jornada (comprendiendo todo el tiempo en el que el futbolista está prestando su servicio ante el público o se encuentre bajo órdenes directas de la entidad deportiva correspondiente, ya sea a través de los directivos, entrenadores, preparadores físicos o técnicos), horarios (donde se incluyen tanto entrenamientos, como concentraciones y desplazamientos, artículo 8), vacaciones (teniendo derecho a unas vacaciones anuales retribuidas de 30 días naturales, artículo 10), no obstante, el artículo que más interesa para el tema en cuestión de este TFG, es la contratación del futbolista por el nuevo club.

Para que un club profesional inscriba e incorpore de forma legal a un futbolista en su plantilla, deberá cumplir con toda la regulación establecida a la hora de realizar su contrato. En el artículo 12 del Convenio establece que todos los contratos de futbolistas deberán remitirse al Real Decreto 1006/1985 (explicando en el artículo 3). Forma del contrato y contenido que todo contrato futbolístico deberá mencionar, mínimo, la

⁴ BOE-A-2015-11430. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/23/2/con>

⁵ BOE-A-2015-11430. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/23/2/con> (Última actualización, abril 2025).

⁶ BOE-A-1985-12313. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1985/06/26/1006/con> (Última actualización, agosto 2024).

⁷ BOE-A-2015-13332. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/res/2015/11/23/\(4\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2015/11/23/(4))

identificación de las partes, el objeto del contrato, la retribución acordada y su forma de pago y especialmente, su duración, que podrá ser prolongada en caso de mutuo acuerdo futbolista-club.

Ilustración 1: Modelo de contrato futbolista profesional

ANEXO I
MODELO DE CONTRATO - TIPO (ARTÍCULO 12)

Lugar y fecha de la Contratación.

Reunidos

De una parte: El Club o Sociedad Anónima Deportiva con domicilio social en calle..... nº , representado en este acto por D. Y D. en sus calidades de Presidente y Secretario, respectivamente. En adelante el Club o Sociedad Anónima Deportiva.

De otra parte: D. de años, de estado civil con DNI (o Pasaporte) nº con domicilio en En adelante el Futbolista.

Ambas partes, de común acuerdo, convienen suscribir el presente Contrato de Trabajo, que se registrará por lo dispuesto en las siguientes:

Cláusulas

Primera.- El presente contrato tiene por objeto la prestación de los servicios profesionales del Futbolista por cuenta del Club o Sociedad Anónima Deportiva, durante el tiempo y con las retribuciones y demás condiciones que se estipulan en el mismo.

Segunda.- El presente contrato tendrá una duración de..... (siempre determinada), comenzando su vigencia el día y finalizando el día

Tercera.- El Futbolista percibirá del Club/SAD como contraprestación económica por la prestación de sus servicios las siguientes retribuciones:

Si el Club/SAD milita en Primera División la retribución de la temporada/..... será de euros divididos del siguiente modo:

1º **Prima de Contrato:**

- Primer plazo: euros a pagar el/...../.....
- Segundo plazo: euros a pagar el/...../.....
- Tercer plazo: euros a pagar el/...../.....
- Cuarto plazo: euros a pagar el/...../.....

2º **Sueldo Mensual** euros por mensualidades.

3º **Primas por Partido**

4º **Otras Retribuciones** (premio de Antigüedad, Derecho de Imagen, etc.)

Si el Club/SAD milita en Segunda División "A" la retribución de la temporada/..... será de euros divididos del siguiente modo:

1º **Prima de Contrato:**

- Primer plazo: euros a pagar el/...../.....
- Segundo plazo: euros a pagar el/...../.....
- Tercer plazo: euros a pagar el/...../.....
- Cuarto plazo: euros a pagar el/...../.....

2º **Sueldo Mensual** euros por mensualidades.

3º **Primas por Partido**

Fuente: Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional. Resolución de 27 de noviembre de 2023, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Acta de acuerdo de modificación del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional

En cuanto a los traspasos de una entidad a otra de forma definitiva, puramente no aparece ningún artículo en concreto en el presente convenio, sí acerca de cesiones temporales. Por ello, los traspasos entre clubes no dejan de ser una manifestación de la autonomía de la voluntad, un contrato privado que como indica el artículo 1255 del Código Civil: "Los

contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”.

Y esto nos vale tanto para los pactos que pueden llevar a cabo los futbolistas con sus nuevos clubes sobre las condiciones que deben firmarse en el contrato, como para los dos clubes que pactan y acuerdan el traspaso de un futbolista a otro club o SAD, considerándose una compraventa, no de los futbolistas en sí (nuestro ordenamiento es contrario a la compraventa de una persona), sino una compraventa de los derechos federativos, es decir, del derecho que tiene un club de inscribir a ese jugador para que pueda competir en los campeonatos que el club dispute.

En otro sentido, pero produciéndose el mismo resultado deportivo que en el anterior (la incorporación del futbolista a un nuevo club), encontramos la figura de la cláusula de rescisión aspecto y que comporta un particular en España (veremos su definición en los siguientes párrafos). Dicha figura es una facultad (el derecho) que tiene el jugador y que permite finalizar la relación laboral que lo une con el club en el que se encuentra mediante el depósito de una cantidad pactada previamente entre club y jugador. Esta cantidad la deposita el futbolista en el club de origen y deja de pertenecer al mismo, normalmente está reservada para casos en los que otro club que quiere adquirir los derechos del futbolista ponga a disposición la cantidad al propio futbolista para que este la entregue al club al que pertenece, de tal manera que el futbolista está libre para negociar un contrato con ese nuevo club que ha entregado la cantidad establecida en la cláusula de rescisión.

En el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, firmado entre la Asociación de Futbolistas Españoles y la Liga Nacional de Fútbol Profesional no aparece de forma explícita esta figura, pero el Real Decreto 1006/1985 sobre deportistas profesionales, que en su artículo 16 (Efectos de la extinción del contrato por voluntad del deportista) establece que *“La extinción del contrato por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a éste derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo”*. Esa indemnización es la que equivaldría a la cláusula de rescisión. En definitiva, podemos decir que un traspaso es la cancelación directa en la que existe un acuerdo bilateral entre el club de origen y de

destino y la cláusula de rescisión es la cancelación indirecta mediante el pago de una cantidad fijada para liberar al jugador⁸.

2.2 Normativa FIFA aplicable

La institución rectora a nivel mundial del fútbol es la FIFA (*Fédération Internationale de Football Association*), que establece, no solo la reglamentación general de este deporte, sino que también se encarga de supervisar y promover el desarrollo del fútbol en todas las divisiones y niveles⁹.

La principal normativa de carácter especial a la que están sujetos todos los clubes profesionales acerca de los traspasos es el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencias de Jugadores de la FIFA, su última edición de mayo de 2023 es la que se encuentra en vigor y marca las directrices al respecto¹⁰.

Pero antes de entrar de lleno al texto, cabría preguntarnos: ¿por qué los clubes están sujetos a la normativa FIFA? La respuesta es sencilla, el fútbol es un sistema organizado de manera piramidal de tal forma que se entiende que para jugar en las competiciones y llevar a cabo todo tipo de operaciones para inscribir a jugadores y cuerpo técnico se someten de manera voluntaria a dicha normativa, de lo contrario, no podrán participar en esas competiciones que dependen de la FIFA, es decir, cuando se crea un club, este debe afiliarse a una federación propia del país, aceptando cumplir sus reglamentos, directrices y estatutos, esa federación de carácter nacional debe al mismo tiempo, ordenar sus estatutos conforme a la FIFA y estar afiliadas a la misma.

Hay que destacar que estamos constantemente hablando del traspaso de futbolistas, pero tengamos en cuenta que únicamente consideramos a los futbolistas profesionales. Como indica el artículo 2 del Reglamento, un jugador profesional será aquel que tiene un contrato escrito con un club y recibe ingresos superiores a los gastos que efectúa por su actividad futbolística. En España, únicamente son consideradas categorías profesionales la Primera y la Segunda División según se explica en la web oficial de La Liga Nacional de Fútbol Profesional: “*La Liga Nacional de Fútbol Profesional es una Asociación*

⁸ VV.AA., SANZ CLAVIJO, Alfonso (coord.): *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*, 1a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia. 2020, pág. 54.

⁹ Información disponible en: <https://inside.fifa.com/es/organisation> (web oficial de la FIFA)

¹⁰ Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencias de Jugadores de la FIFA (mayo 2023). Disponible en: <https://digitalhub.fifa.com/m/77509169bd4d736e/original/Reglamento-sobre-el-Estatuto-y-la-Transferencia-de-Jugadores-Edicion-de-junio-de-2024.pdf>

deportiva de carácter privado que, a tenor de lo establecido en el artículo 56 de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, está integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las sociedades anónimas deportivas y clubes de Primera y Segunda División que participan en las competiciones futbolísticas masculinas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal¹¹”.

Ahora bien, para poder llevar a cabo un traspaso de manera válida, el Reglamento, en sus artículos 5 y 6, nos habla de la inscripción y el periodo de inscripción.

Es mediante la inscripción cuando el jugador se obliga a aceptar los Estatutos y reglamentos de la FIFA, sus respectivas confederaciones (en este caso, hablamos de UEFA¹²) y las asociaciones. Es decir, todo jugador (y aquí no hacemos distinción entre profesional o aficionado) debe estar registrado en el sistema FIFA ID¹³. Por lo tanto, un traspaso no puede producir su resultado (siendo este que el nuevo club incorpore al futbolista a su plantilla para disputar las competiciones en las que participe) si dicho jugador no ha sido registrado en el sistema FIFA o este se haya retirado y su estado en el sistema ya no sea “activo”.

Además de que el jugador debe estar registrado, ha de estar inscrito en un único club o sociedad anónima deportiva, dando la posibilidad de que en una misma temporada un futbolista puede haber estado inscrito en dos clubes en dos intervalos temporales distintos. Esta figura se reserva para el caso en el que, a mitad de temporada, el jugador sea traspasado y pueda jugar en el nuevo club lo que reste de temporada. El límite está en dos traspasos, por lo que, en caso de un segundo traspaso (el jugador pasaría a un tercer club en la misma temporada) ese jugador no podría disputar un solo minuto en competiciones organizadas.

¹¹ <https://www.laliga.com/transparencia/informacion-institucional> (Web oficial de La Liga Nacional de Fútbol Profesional. Última consulta, mayo 2025).

¹² La UEFA es una de las seis confederaciones continentales que forman parte de la FIFA, en este caso es la confederación correspondiente a Europa, teniendo capacidades para organizar ciertas capacidades en materia de competiciones y normativa tanto a nivel de clubes como naciones. Más información en: <https://es.uefa.com/about/>

¹³ FIFA ID es un término que introduce el propio organismo para el sistema de identificación de todas las personas que tengan relevancia dentro de una organización futbolística, en especial jugadores, entrenadores y árbitros. La identificación se realiza con un código de identificación para cada sujeto que contiene información relevante sobre el historial su historial futbolístico, extendiéndose dicho registro al fútbol sala y al fútbol playa, deportes, los cuales también tienen como organismo rector a la FIFA. Disponible en: <https://inside.fifa.com/es/advancing-football/fifa-connect>.

Esa inscripción puede llevarse en uno de los dos periodos que se establecen para ello: el primer periodo oscila desde el primer día después de finalizar el periodo de duración de la temporada anterior hasta el primer día de la nueva temporada, aunque hay casos en los que se permite su prolongación hasta el final del mes en el que empieza la nueva temporada, en todo caso, ese periodo de inscripción no puede durar menos de 4 semanas ni más de 16 semanas. El segundo periodo comienza a mediados de la temporada, no puede durar menos de cuatro semanas ni más de ocho. En el fútbol español, ese primer periodo va del 1 de julio hasta el 30 de agosto, ambos días inclusive y el segundo periodo, desde el 1 de enero hasta el 31 de enero, aunque dependiendo del calendario, puede variar un par de días. En el resto de grandes ligas europeas los periodos son muy parecidos, pero en otras como las ligas de Suecia¹⁴, Noruega¹⁵ y Finlandia¹⁶ por su climatología, se juega en épocas distintas el campeonato y por tanto, la época del mercado de fichajes es distinta, normalmente en verano.

Por tanto, el traspaso de un futbolista siempre debe hacerse dentro de las ventanas de mercado de fichajes que se establecen en el Reglamento de la FIFA y sus respectivas asociaciones. Por otro lado, la figura de la cláusula de rescisión puede pagarse en cualquier momento del año, ya que este es un mecanismo legal que da la posibilidad al futbolista de extinguir su contrato de manera unilateral a través del pago de la cantidad estipulada entre club y jugador y que normalmente la paga un segundo club. No obstante, en la práctica, ningún club paga la cláusula de rescisión fuera de los periodos de fichajes, puesto que no le compensa pagar esa cantidad de dinero (que suele ser bastante alta), si no puede inscribir a ese jugador a su club de manera inmediata.

En este Reglamento de la FIFA se establece un apartado específico para las transferencias de carácter internacional de futbolistas menores de edad, concretamente en el artículo 19 sobre la protección de menores. En principio, este artículo establece que solo se permiten las transferencias internacionales cuando el jugador adquiere los 18 años. Aunque hay ciertas excepciones: a) que los padres cambien de domicilio al país donde se encuentre el nuevo club; que el futbolista tenga entre 16 y 18 años y el traspaso se lleve a cabo en Estados Miembros de la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo; en este caso, el club deberá continuar y garantizar la formación estudiantil o académica del

¹⁴ Calendario Allsvenskan 2025: <https://allsvenskan.se/matcher>

¹⁵ Calendario Eliteserien 2025: <https://www.eliteserien.no/terminliste>

¹⁶ Calendario Veikkausliiga 2025: <https://www.veikkausliiga.com/tilastot/2025/veikkausliiga/ottelut/>

futbolista hasta la edad obligatoria; b) Si entre fronteras, la distancia entre el hogar del futbolista y la sede del nuevo club hay menos de 100 kilómetros; c) Si la mudanza al país donde se encuentra el nuevo club se realiza por motivos académicos; d) Si ya se le ha reconocido un permiso de residencia en ese país previamente a la transferencia.

Otro reglamento importante es el Reglamento sobre Agentes de Fútbol de la FIFA¹⁷. El agente tiene un papel muy importante en el mundo del fútbol, fundamentalmente, en los traspasos de un club a otro y en la firma del nuevo contrato. Las funciones que realizan son principalmente la negociación del contrato (buscando las mejores condiciones para el jugador en materia contractual), la facilitación del traspaso llevando a cabo la coordinación entre clubes y el asesoramiento profesional constante para el futbolista, buscando los mejores beneficios en su carrera e identificando siempre el momento óptimo para realizar su traspaso.

Fruto de estas labores, el agente recibe una contraprestación económica, es decir, una comisión u honorarios por los servicios de representación. Lo que ingresa un agente puede variar en función de la operación que lleve a cabo y si el cliente es el futbolista, un club o SAD (habiendo una homogeneidad entre ambas). Sin embargo, en el artículo 15 del Reglamento en cuestión se fijan los límites a percibir en cualquier caso.

Ilustración 2: Límite de los honorarios de los agentes de fútbol

Cliente	Límite de los honorarios	
	Cuando la remuneración anual de la persona sea inferior o igual a 200 000 USD (o equivalente)	Cuando la remuneración anual de la persona sea superior a 200 000 USD (o equivalente)
Una persona	El 5 % de la retribución de la persona	El 3 % de la retribución de la persona
Entidad de destino	El 5 % de la retribución de la persona	El 3 % de la retribución de la persona
Entidad de destino y una persona (doble representación permitida)	El 10 % de la retribución de la persona	El 6 % de la retribución de la persona
Entidad de origen (indemnización por transferencia)	El 10 % de la indemnización por transferencia	

Fuente: Reglamento de la FIFA sobre Agentes de Fútbol

¹⁷ Reglamento de la FIFA sobre Agentes de Fútbol (enero 2025). Disponible en: <https://digital-hub.fifa.com/m/ed96414f159f91e/original/FIFA-Reglamento-sobre-Agentes-de-Futbol.pdf>

En todo caso, tal como indica el artículo 12.11 del Reglamento: *“Todo acuerdo de transferencia o contrato laboral que resulte de una transacción formalizada gracias a la prestación de servicios de representación deberá especificar el nombre del agente de fútbol, su número de licencia de la FIFA, su firma y el nombre de su cliente”*. De lo contrario, si no se cumpliera este precepto, no se invalidaría el traspaso automáticamente, pero la FIFA podría entrar a investigar de oficio acerca de posibles irregularidades e imponer las sanciones de carácter administrativo a las partes implicadas.

2.3 Transfer matching system (TMS)

El TMS es una herramienta virtual que fue diseñada por la FIFA con el objetivo de gestionar, inspeccionar y revisar los traspasos de futbolistas de carácter internacional. Lo podemos ver explícitamente en el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencias de Jugadores de la FIFA, Anexo 3 (Transferencias internacionales de jugadores y sistema de correlación de transferencias) se dirige a explicar de manera exhaustiva cómo funciona este sistema virtual de la FIFA.

Surge en el año 2010 con la intención de incrementar la transparencia y garantizar la licitud de los traspasos de futbolistas entre clubes, entre los que se encuentran, como es obvio, todos los clubes de carácter profesional y sociedades anónimas deportivas de España.

A esta plataforma solo tienen acceso aquellos sujetos específicamente autorizados por la FIFA, entre los que se encuentran asociaciones o federaciones como la RFEF y todo tipo de clubes afiliados a estas.

En dicha plataforma, los clubes tienen las obligaciones de introducir y confirmar todas las ordenes de transferencia que realicen incluyendo los jugadores traspasados, fechas de inicio y fin del contrato del jugador, las partes implicadas, así como detallar todos los datos bancarios que se soliciten y declarar todos los pagos que sean efectuados en el marco de las transferencias internacionales, de tal manera que quede registrado en el sistema. Por otro lado, las asociaciones también tienen sus obligaciones concretas, fundamentalmente hablamos de supervisar y controlar la actividad de sus clubes directamente afiliados, indicar toda la información acerca de sus clubes afiliados, datos de contacto, dirección y toda aquella información en materia de transferencias de manera continua que sea necesaria introducir al TMS.

2.4 Reglamentos nacionales de La Liga y la RFEF

Los reglamentos a nivel nacional que regulan el funcionamiento a nivel de clubes del fútbol tanto profesional como amateur son el Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional (julio 2024)¹⁸ y el Reglamento de Licencia UEFA de clubes (al igual que el anterior, la última edición disponible es de julio de 2024)¹⁹. Ambos reglamentos, como ya hemos mencionado, deben estar alineados con las directrices establecidas por la FIFA y no pueden ser contrarios al Convenio Colectivo de Futbolistas Españoles.

En primer lugar, el Reglamento de La Liga también trata las transferencias y cesiones de futbolistas. Concretamente la Sección I (de la inscripción y tramitación de licencias de los futbolistas profesionales) dentro del Libro V (De la inscripción y obtención del visado previo y del libro registro de cargas y gravámenes de derechos federativo), indica que los clubes o SADs pueden transferir los derechos de sus jugadores siempre que se cumplan dos cosas: 1. Se resuelva el contrato originario. 2. Halla conformidad del jugador.

En el artículo 19, por su parte, nos dice que hay obligación de registrar los documentos suscritos por la adquisición de derechos federativos de un jugador en un periodo máximo de 15 días siguientes a la fecha de suscripción de la operación, teniendo la obligación el club que adquiere al jugador y que quiere incorporarlo a su plantilla para hacer valer esos derechos federativos.

Si no se inscribiera o registrara en el plazo establecido, la consecuencia será el devengo de una sanción económica por no respetar dichos plazos.

El club o sociedad anónima deportiva que vaya a ser beneficiado de los derechos económicos del traspaso o el importe de la cláusula debe comunicar a la Liga de Fútbol Profesional el documento sobre el contenido de los derechos gravados, cargas y garantías, fruto de dicha operación. Por lo tanto, si no existiera o no constara ninguna carga o gravamen sobre el derecho de traspaso del jugador, el nuevo club podrá adquirir los derechos federativos sin más precedentes y podrá llevar a cabo la suscripción de los documentos con el club vendedor en el que acuerden la forma de pago más oportuna. Si existiera dicha carga o gravamen, no podrá llevarse a cabo la tramitación del traspaso, a

¹⁸ Disponible en la página oficial de La Liga: [Reglamento General de LaLiga Nacional de Fútbol Profesional \(castellano\) \(publicado el 09/07/2024\)](#)

¹⁹ Traducido y adaptado en la página oficial de la Real Federación Española de Fútbol. Disponible en: https://rfef.es/sites/default/files/2024-07/REGLAMENTO_UEFA_CLUBES_MASCULINOS_0724.pdf

menos que se deposite por parte del club comprador la citada carga o se otorgue una autorización expresa.

Por su parte, el Reglamento de Licencia UEFA de clubes, no añade ninguna regulación extra sobre los requisitos que los clubes adquirentes y vendedores deban cumplir para llevar a cabo un traspaso o el pago de la cláusula de rescisión. Únicamente establece (artículo 79.5) que los Clubes solicitantes deben presentar: *“Un informe de conclusiones objetivas acerca de los procedimientos acordados respecto a las obligaciones de pago por operaciones de derechos de traspaso de jugadores ... Formando parte del informe anterior debe aportarse la tabla de traspasos que deberá incluir una confirmación del Consejero Delegado o de la/s persona/s designada/s con poderes otorgados suficientes confirmando que la tabla está completa”*.

Por clubes solicitantes entendemos aquellos clubes que solicitan una Licencia UEFA, que es un certificado que acredita cumplir los requisitos especificados por la UEFA a fin de que el club pueda participar en las competiciones organizadas por este organismo como son la UEFA Champions League, UEFA Europa League (hasta la temporada 2009-2010 conocida como Copa de la UEFA, para la cual, también se necesitaba la licencia) y la más reciente UEFA Conference League (fundada en julio de 2021)²⁰.

Dicha tabla de traspasos debe incluir tanto aquellos que han sido negociados y aceptados por una suma de dinero concreta como las cláusulas de rescisión pagadas cuya cantidad ha sido negociada previamente entre el club y el jugador. No solo eso, sino que el club debe elaborar la tabla, aunque no se hayan producido traspasos ni cesiones durante el periodo establecido al respecto, todo ello a fin de aumentar la transparencia entre clubes profesionales y las instituciones sobre los pagos y cantidades pendiente de pago en estas operaciones, debiendo el club solicitante, una vez haya realizado la tabla, presentarla a la Real Federación Española de Fútbol quien ha de validar el contenido de esta.

CAPÍTULO 3. ASPECTOS TRIBUTARIOS.

3.1 Cuestiones Previas

Ya hemos visto toda la normativa principal existente en materia futbolística acerca de los traspasos de futbolistas de un club a otro, ahora entraremos de lleno en la materia que nos

²⁰ Toda la información acerca de las competiciones de clubes tanto masculinos como femeninos se encuentra en la página oficial de la UEFA, disponible en: <https://es.uefa.com/running-competitions/our-competitions/clubs/>

corresponde y es ¿cómo han de tributar esos traspasos en España? Para ello, vamos a dividir el aspecto tributario en diferentes bloques, en concreto, lo dividiremos por los diferentes impuestos que tienen gran relevancia y suele causar cierta problemática en la práctica tributaria de los clubes y SADs.

Para tratar de explicar este tipo de tributación, nos vamos a remitir principalmente a la consulta vinculante número V3375 del 18 de julio de 2016²¹, la cual aborda la forma de tributar que tienen este tipo de operaciones (esta consulta fue solicitada por un club profesional en las que pedía aclaración sobre la fiscalidad por el pago de la cláusula de rescisión), a la consulta V2164-14 del 5 de agosto de 2014²², en la que la entidad consultante adquirió el derecho federativo de un jugador profesional a un club residente en Mónaco (la cuestión era si de acuerdo con la normativa que se establece en nuestro IRNR, la entidad que transmite los derechos podría estar teniendo una ganancia patrimonial en territorio español este problema ha conllevado varios casos polémicos en nuestro país que veremos más adelante); también es importante la consulta V3549-16 del 27 de julio de 2016²³ en la que un club de fútbol participante en las competiciones oficiales de La Liga se cuestiona acerca de la tributación del pago por la denominada cláusula de rescisión a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por último, también nos remitiremos a la consulta V0482-19 emitida el 6 de marzo de 2019²⁴ y en la que una entidad deportiva española cuestiona acerca de la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido por las cantidades que este ha recibido debido al traspaso de un futbolista formado en su cantera en concepto de derechos de formación.

3.2 Imposición directa.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria en su sede electrónica²⁵ establece una descripción muy genérica sobre los impuestos directos, conceptuándolos como “Los impuestos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio”.

Detallando un poco más este concepto. La capacidad económica directa en materia tributaria se puede manifestar de dos formas directas diferentes: a través de unos ingresos

²¹ Disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3375-16

²² Disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2164-14

²³ Disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3549-16

²⁴ Disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0482-19

²⁵ Sede electrónica de la AEAT. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

que obtiene el sujeto (lo que conocemos como renta), ya sea de manera periódica o aperiódica o bien a través de la riqueza, es decir, una serie de activos que integran el patrimonio del sujeto.

Además de ello, otra característica de este tipo de impuestos es la no repercusión de la cuota tributaria, es decir, no se puede trasladar el peso económico del impuesto a otro sujeto a diferencia de lo que sucede en los impuestos indirectos (lo veremos más adelante), es por ello, por lo que estos impuestos son directos desde un punto de vista jurídico.

3.2.1 Impuesto sobre sociedades.

3.2.1.1 Naturaleza jurídica del IS y marco normativo. Su aplicación a los clubes de fútbol y SADs.

Si bien los clubes de fútbol y Sociedades Anónimas Deportivas tienen una especial idiosincrasia como tipo de sociedad como hemos podido comprobar ya con lo visto hasta el momento, en materia del Impuesto sobre Sociedades, la normativa que se debe seguir obligadamente será la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS)²⁶, es decir, la ley aplicada de forma común a todas las empresas que sean contribuyentes del IS, no obstante, hay que considerar también la existencia de ciertas normas forales en Navarra y País Vasco que podrían afectar en la tributación²⁷. Esta ley establece en sus dos primeros artículos la naturaleza y ámbito de aplicación de este impuesto respectivamente. En el artículo 1 dice expresamente: *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*. Y en el artículo 2: *“El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español”*, ya hemos visto las características principales de un impuesto directo, posteriormente veremos como se diferencia con un impuesto indirecto.

²⁶ BOE-A-2014-12328. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con> (Última actualización, enero 2025)

²⁷ Los territorios de País Vasco y Navarra tienen potestad para regular su propio régimen tributario. Al respecto se establecen relaciones de orden tributario entre el Estado y estas Comunidades Autónomas a través de la figura del Convenio o Concierto Económico.

En el caso de Navarra es la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/26-/28/con>

En el caso del País Vasco la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/05/23/12/con>

Por lo tanto, queda más que evidenciado que la principal normativa fiscal que deberemos tener en cuenta para todo lo relevante acerca de la tributación de este impuesto es dicha ley, que los clubes y SADs²⁸ deben cumplir en todos sus puntos y, por tanto, también en materia de traspasos que es el tema que nos ocupa.

Además de esta ley, va a ser muy relevante para el estudio de este impuesto la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas (de acuerdo con el Consejo de Estado y a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas²⁹, como plan general que deben tener todas las entidades futbolísticas profesionales de España). Si bien el Plan está diseñado, como su propio nombre indica, para Sociedades Anónimas Deportivas, existen clubes profesionales que no lo son (Real Madrid, F.C Barcelona y Athletic Club de Bilbao), en esos casos también se aplica por analogía esta Orden Ministerial debido a que su contenido es perfectamente aplicable sea cual sea el organigrama funcional del club. Tanto es así que en el apartado 2 de la Introducción a las Normas de adaptación del Plan General Contable indica: *“Destinadas en principio, a las Sociedades Anónimas Deportivas, así como a otras entidades como clubes o asociaciones deportivas, tanto si participan en competiciones deportivas profesionales como no profesionales”*. Esta Orden va a ser la que nos permite desengranar como se produce el traspaso en materia contable y la consiguiente repercusión tributaria.

Sujetos Pasivos

Acudiendo a lo anteriormente expuesto, podemos ver con detalle quienes son esos sujetos pasivos del IS en materia de traspasos de futbolistas y, a su vez, los contribuyentes, es decir, por qué estas entidades son consideradas como sujetos que deben tributar en el IS.

De acuerdo con el artículo 7 de la LIS: *Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil*. No hace falta continuar con los siguientes apartados, esta primera definición se corresponde a la perfección con los clubes y SADs

²⁸ La disposición adicional séptima, sobre entidades deportivas de la LIS, especifica que el régimen fiscal que se prevé en el Capítulo VII del Título VII, sobre el Régimen especial de ciertas sociedades con características concretas (como fusiones) será de aplicación para las Sociedades Anónimas Deportivas de nueva creación si se ajustan a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y en los Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

²⁹ BOE-A-20-13-5827. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/res/2013/05/28/1>

de fútbol. Al fin y al cabo, estas entidades deben tener una personalidad jurídica establecida en el Registro Mercantil, debidamente constituidas y registradas, con los estatutos correspondientes y presentando los estados financieros exigidos como cualquier otra empresa.

Ahora bien, cabe preguntarnos, ¿qué diferencia sustantiva hay entre las SADs y los clubes como el Real Madrid, F.C Barcelona y Athletic Club que no lo son? Para responder a esta pregunta deberemos acudir a la legislación vigente: en concreto el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas³⁰, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación³¹, la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte³², que viene a sustituir a la ya derogada Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte³³, el cual en el Capítulo II, explica de manera detallada todo lo envolvente acerca de los clubes deportivos y SADs³⁴.

Tabla 1: Cuadro comparativo SAD-Club deportivo

Característica	SAD	Club deportivo
Modalidad jurídica	S.A especial, con ánimo de lucro	Asociación privada sin ánimo de lucro
Capital mínimo exigido	Artículo 3 Real Decreto 1251/1999	No se le exige
Responsabilidad	Accionistas	Socios y Junta directiva (en casos excepcionales)
Propiedad	Accionistas	Socios, todos son copropietarios
Órgano representativo	Consejo de Administración	Junta Directiva

³⁰ BOE-A-1999-15686. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1999/07/16/1251/con> (Última actualización, diciembre 2020)

³¹ BOE-A-2002-5852. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2002/03/22/1/con> (Última actualización, septiembre 2011)

³² BOE-A-2022-24430. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/30/39/con> (Última actualización, agosto 2024)

³³ BOE-A-1990-25037. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/10/15/10/con> (Última actualización, diciembre 2022)

³⁴ Esta ley obligaba a todas las entidades deportivas de fútbol profesional en España a convertirse en Sociedades Anónimas Deportivas, debido a que en la época había poca transparencia en materia financiera y económica en los clubes. Únicamente mantuvieron su forma de clubes deportivos el Real Madrid, F.C Barcelona, Athletic Club y Osasuna (los únicos clubes profesionales que no son SADs) debido a que estos mantenían una situación económica saneada con respecto a los demás.

Normativa Aplicable	Real Decreto 1251/1999	Ley Orgánica 1/2002 (Derecho de Asociación)
Casos	Todos, excepto los que son Club deportivo	Barcelona, Real Madrid, Athletic Club, Osasuna.

Fuente: Elaboración Propia

Hecho imponible

El IS grava los beneficios que tiene una empresa y por los que debe pagar a la Hacienda española un porcentaje de esos beneficios, un club de fútbol o SAD, como hemos visto no deja de ser una sociedad que debe estar registrada válidamente en el registro mercantil y cumplir con las obligaciones exigentes al igual que sucede con las empresas (darse de alta en la Seguridad Social, llevar una contabilidad ajustada a un Plan de Contabilidad, realizar las cuentas anuales, declarar y pagar impuestos, etc).

Si nos vamos a la LIS, el artículo 4 nos dice: *“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”*. Debido a las operaciones que las entidades profesionales de fútbol llevan a cabo al cabo de sus ejercicios anuales, obtienen rentas por los que deben tributar, entre las que destacan los traspasos de futbolistas como una de las principales fuentes de ingresos.

Cabe mencionar, que en el artículo 9 de dicha ley, se establecen toda una serie de exenciones de tributar por este impuesto, no obstante, ninguna de ellas se corresponde con los supuestos en los que nos encontramos en el presente trabajo.

3.2.1.2 Tratamiento fiscal de los traspasos de futbolistas: Determinación de la base imponible, resultado contable y amortización de los jugadores.

El fichaje de un futbolista de un club a otro implica una compraventa de los derechos federativos del jugador. Tal y como se indica en el Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas citada anteriormente, define los derechos federativos como *“Importe satisfecho por la adquisición del derecho a los servicios de un determinado jugador, que incluirá el importe a pagar a la entidad de donde proviene el jugador, conocido como «transfer», así como todos los gastos realizados que sean necesarios para la adquisición de este jugador”*, generando un ingreso en el club vendedor por el cual debe tributar, pero, para entender correctamente su tributación, primero debemos tener en cuenta como se registran los derechos federativos en la

contabilidad de un club. Lo que realmente se vende son sus derechos federativos, lo cual se registra en la contabilidad en la cuenta 215. Derecho de Adquisición de Jugadores.

Por lo tanto, la compraventa de los derechos de los servicios de futbolistas, en materia contable, es una compraventa de un inmovilizado inmaterial ya que comporta la venta de un derecho que posee un club para que el futbolista compita en los torneos que juega el club en su nombre. A modo de ejemplo, aquí tenemos una ilustración sobre el registro de estos derechos por parte del Elche C.F en el ejercicio 2021-22.

Ilustración 3: Derechos por adquisición de jugadores Elche C.F SAD (21-22)

ELCHECF

Elche C.F., S.A.D.

6. INMOVILIZADO INTANGIBLE

6.1. Inmovilizado intangible deportivo

La Sociedad registra en su inmovilizado intangible los derechos por la adquisición de los jugadores, que se refieren a los costes ocasionados en los fichajes, así como los derechos económicos adquiridos sobre jugadores, que otorgan derechos sobre los traspasos entre clubes.

Los movimientos del ejercicio de las partidas de este epígrafe son los siguientes, en euros:

CUENTAS	Saldo al 30-06-21	Adiciones	Retiros	Saldo al 30.06.22
Coste de derechos adquisición jugadores	11.850.000	1.100.000	(3.400.000)	9.550.000

Fuente: Cuentas anuales Elche C.F SAD. Ejercicio 21-22

El club adquirente, deberá registrar en su contabilidad el fichaje a través de la cuenta 215, cuyo valor será el importe a pagar a la entidad de origen del futbolista.

En definitiva y a modo de ejemplo, si un club X ficha a un club Y, un futbolista por 50.000.000 de euros, el club X deberá registrar en su balance el incremento de su activo inmaterial en 50.000.000 de euros y el club Y deberá dar de baja dicho activo, pero no por 50.000.000 de euros, si no, por el valor contable que supusiera el futbolista en el momento de la venta.

Ahora bien, ¿cuál será el valor contable del futbolista en el club a la hora de la venta? Resulta de máxima importancia saber este dato para calcular la base imponible.

El valor contable de un club vendedor será la diferencia entre cuanto costó la adquisición del futbolista en su momento y su amortización acumulada hasta la fecha de la venta,

como bien se señala en un artículo del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla³⁵ “La valoración del jugador, en un principio, necesariamente debe realizarse por su coste histórico, en virtud del principio contable del precio de adquisición y la amortización de los derechos de adquisición se realizará en función del tiempo de duración establecido en cada contrato”. En esos casos que son muy comunes, no encierra más problemática, no obstante, hay que ver que sucedería con un futbolista que haya provenido de la cantera del club, o, dicho de otra manera, que haya sido formado en las categorías inferiores y haya pasado a la plantilla de manera definitiva. Pues bien, la Orden Ministerial que aprobó el Plan General para las entidades deportivas establece que debe haber una compra de derechos de manera onerosa para que pueda ser registrada en la contabilidad de la entidad, es por ello, por lo que el futbolista canterano tiene un valor de 0 € en la contabilidad, al no haber forma de poder valorarlo por la falta de especificación en el mencionado Plan, es por ello, por lo que una venta de un canterano supone un beneficio totalmente pleno³⁶. El artículo de la Universidad de Sevilla mencionado anteriormente, a continuación de la reflexión sobre el valor del jugador también es tajante en el caso de un futbolista que provenga de la cantera y su posible valoración en los estados financieros, explica: *“Para que un jugador pueda ser incluido en los estados financieros como activo es necesario que los derechos sobre dicho jugador hayan sido adquiridos mediante una transacción onerosa. Además, dicha valoración se hará siempre sobre la base del precio de adquisición”*.

El importe de la adquisición no supone ningún problema, es simplemente el valor por el que se negoció y llevó a cabo la operación. En cambio, para conocer el valor de amortización acumulada, remitirnos al contrato que se haya firmado entre el club y el jugador. En este sentido, dice la Orden citada anteriormente *“Su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, que se podrá ampliar en caso de que se produzca la renovación del jugador antes de su vencimiento ... Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como, por ejemplo, cuando se haga efectiva la*

³⁵ MORENO ROJAS, José y SERRANO, DOMÍNGUEZ, Francisco: *Los Activos Intangibles en las Sociedades Anónimas Deportivas: Reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales*. Revista de Contabilidad y Tributación nº25. 2001. Universidad de Sevilla.

³⁶ Un caso curioso, el futbolista Lionel Messi, uno de los jugadores que históricamente mayor valor de mercado futbolístico ha tenido, en la contabilidad del F.C Barcelona tenía un valor de 0 €. Tal y como cuenta el diario Mundo Deportivo en un artículo periodístico el 17 de enero de 2018. Disponible en: <https://www.mundodeportivo.com/palco23/entorno/por-que-los-canteranos-tienen-que-valer-0-en-el-balance>

denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado". Es decir, el importe anual de amortización dependerá de lo que establezca el contrato, amortizándose linealmente en función de los años de contrato, en el caso anterior, si el futbolista se fichó previamente por 10.000.000 de euros y se firmó un contrato de 5 años, anualmente ese activo inmaterial se amortizará en 2.000.000 de euros, si se vendiese a los tres años, el valor contable de sus derechos federativos será de 4.000.000 de euros.

No obstante, ¿qué sucedería si el futbolista renueva el contrato? En ese caso, no aumenta su valor contable, sino que lo que se modifica es el importe que se amortizará en los años próximos. En el ejemplo anterior, si en vez de venderse a los 3 años, el jugador renueva el contrato por cuatro años más, supone que anualmente se amortizará por 1.000.000 de euros en los siguientes años.

Una vez que sabemos cómo funciona el valor contable de este tipo de activos, el siguiente paso será definir la base imponible de esta operación que va a ser una parte muy importante de la composición final de la tributación final en materia de IS.

La base imponible será la plusvalía generada por la venta, si acudimos de nuevo a la LIS, en el artículo 10 nos dice: *"La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores"*, es decir, si lo equiparamos al traspaso, el importe que se le va a pagar al club por el futbolista menos el valor neto contable que tiene en el momento de la venta. En el caso anterior, hablábamos de una venta de 50.000.000 de euros y un valor contable de 4.000.000 de euros; en ese caso, la plusvalía y, por ello, la base imponible será de 46.000.000 de euros, además de ello, deberán tenerse en cuenta ciertas posibles comisiones de venta que el club tenga que pagar a los terceros implicados en la operación, de esta forma se minoraría la base imponible.

El tipo impositivo es el establecido a nivel general en el IS, es decir, el 25% de la plusvalía, puede darse el caso en el que la venta generara una minusvalía (si el futbolista se vendiese por menos de lo que fuese su valor contable), en ese caso se resta de la base imponible total, al considerarse una pérdida. En definitiva, si la cuota es positiva la

sociedad está obligada a ingresar su importe en la Hacienda Pública, mientras que si es negativa se deberá devolver el importe en los seis meses siguientes³⁷.

Por otro lado, en materia tributaria, el fichaje de un futbolista ya sea mediante un traspaso directamente (importe pagado por el nuevo club) o mediante cláusula de rescisión (importe pagado por el jugador, pero previamente el nuevo club a abonado el importe al propio jugador para que este le pague al club de origen, es decir, el futbolista hace de intermediario) generan el mismo hecho imponible, se considera, por tanto, la misma manifestación para el tratamiento tributario.

Para finalizar este apartado, la liquidación del IS se hará a través del Modelo 200, al igual que cualquier otra empresa española, lo único que cambiará será el periodo impositivo, ya que los clubes de fútbol tienen el cierre del ejercicio fiscal el 30 de junio de cada año, al contrario que lo habitual que suele ser el 31 de diciembre, tal y como indica la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria³⁸.

3.2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

3.2.2.1 Naturaleza y relación con el mundo del fútbol

Para el estudio del IRPF en traspasos de futbolistas, la normativa general que regula este impuesto es la propia Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF)³⁹. Para conocer mejor la naturaleza, el artículo 1 de la ley nos indica: *“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*. Este impuesto es directo al igual que el IS debido a que grava una manifestación de una capacidad económica directa del sujeto, gravando la totalidad de las rentas que el contribuyente obtiene⁴⁰, esa manifestación la entendemos mejor si pasamos al artículo 2

³⁷ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “El Impuesto sobre Sociedades”. Ordenamiento tributario español: los impuestos, 7a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 252.

³⁸ Página oficial de la Agencia Tributaria. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/S-edeproc-edimientoini/GE04.shtml>

³⁹ BOE-A-2006-20764. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con> (Última actualización, abril 2025)

⁴⁰ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Ordenamiento tributario español: los impuestos, ob. cit. pág. 25.

de la ley que acabamos de citar: *“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.

En síntesis, este impuesto grava el conjunto de rentas que obtiene una persona durante el periodo impositivo (en el caso del futbolista, por ejemplo, su salario, independientemente de si es anual, semestral o mensual) y también las ganancias y pérdidas económicas que obtiene, o imputaciones de valor.

Este impuesto ha sido muy problemático y mediático en el mundo del fútbol, no solo por las elevadas cifras que han de declarar por los rendimientos del trabajo que se obtienen, si no también, por la repercusión de la existencia de juicios por fraude y evasión fiscal en España de futbolistas profesionales contrastados como los mejores futbolistas del mundo, como fue el caso de la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona el 5 de julio de 2016, según el procedimiento 110/15, en la que se declaró culpable al futbolista Lionel Messi por haber evadido durante los años 2007, 2008 y 2009 la cifra de 4,1 millones de euros en materia de IRPF⁴¹.

3.2.2.2 Rendimientos a efectos del IRPF de los traspasos

Rendimientos del futbolista

Centrándonos en el asunto que estamos tratando en este trabajo (el traspaso de futbolista), el futbolista no tiene que tributar en ningún momento por el traspaso ya que no obtiene ninguna renta de esta operación (estamos hablando del fichaje puramente) ya que el dinero traspasado se mueve del comprador al vendedor sin mediar el futbolista. Solo existe un caso y es en el que el futbolista perciba una prima de fichaje, es decir, una vez se ha cerrado el acuerdo entre ambos equipos por la compra del futbolista el siguiente paso será hacer el contrato que vincule al futbolista con el nuevo club o SAD, ya hemos visto en el Capítulo 2 un modelo de contrato establecido por La Liga de Fútbol Profesional, en él debe quedar estipulado el sueldo, tiempo y otras primas, como puede ser el caso de una prima de fichaje.

⁴¹ Información sobre la sentencia disponible en el siguiente enlace: <https://aedd.org/noticias-derecho-deportivo/novedades-jurisprudenciales/item/342-sentencia-de-la-ap-de-barcelona-de-5-de-julio-de-2016-caso-messi> (Asociación Española de Derecho Deportivo).

Esta prima puede ser tanto para el futbolista que ya pertenece a un club y en cada renovación de su contrato obtiene un plus por renovar o para el futbolista que llega nuevo, es una forma de incentivar que el futbolista fije por ese nuevo club, recibiendo un ingreso extra en el momento de firmar el contrato. Este ingreso se considera un rendimiento del trabajo y por tanto, debe tributar a efectos del IRPF, para aclarar cualquier tipo de duda que pueda venirnos, podemos acudir al artículo 17 de la LIRPF, que versa sobre los rendimientos íntegros del trabajo: *“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*. Con esta definición podemos deducir que una prima de fichaje se califica como rendimiento del trabajo, pues es un ingreso que se percibe por el trabajo que une al nuevo club con el futbolista, por tanto, formará parte de la base imponible que generará la declaración del futbolista en su IRPF, además si se llegara a acreditar que el periodo de generación de esa prima, es decir, el tiempo en el que se genera este rendimiento (la prima de fichaje) es superior a dos años, el futbolista tendría derecho a una reducción del 30% de ese ingreso a la hora de tributar por IRPF al ser considerado como rendimiento irregular⁴².

Rendimientos del agente o representante

Como ha hemos dicho, la figura del agente del futbolista (o representante) es muy importante y ha tenido especial relevancia en los últimos años. El agente debe incluir en su base imponible del IRPF las comisiones u honorarios que percibe fruto del traspaso, pues, siguiendo con la definición anterior, es un rendimiento que obtiene fruto de su trabajo, en este caso, hacer de intermediario para que se lleve a cabo el acuerdo por el que recibe muchas veces una comisión (en la Ilustración 2 vimos que nunca podrá ser mayor del 10%, esta cifra está limitada en parte, para que los agentes no tengan un poder excesivo en estos tratos y en el mundo del fútbol en general). Todo esto en caso de que este sea autónomo persona física (si fuera una sociedad de representación, tributaría por

⁴² VV.AA., MIRAS MARÍN, Norberto (coord.): “La aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional”. *Derecho del deporte y del entretenimiento*, 1ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia. octubre 2020, págs.7-13.

IS este ingreso ya que sería una renta que obtiene una sociedad u otra entidad jurídica de acuerdo con las normas de la LIS).

Diferencia con la cláusula de rescisión

Pasando ya al caso de la cláusula de rescisión que es la que realmente importa en este impuesto más allá del agente, dice el artículo 16.1 del ya citado Real Decreto 1006/1985 y por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales *“La extinción del contrato por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a éste derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo, perjuicio que se haya causado a la entidad, motivos de ruptura y demás elementos que el juzgador considere estimable”*.

Como ya hemos dicho anteriormente, esa indemnización es lo que se llama “cláusula de rescisión” en fútbol, mediante la cual el jugador deposita al club de origen un importe pactado cuando se produjo su contratación y que normalmente el club adquirente a abonado previamente al jugador.

Por lo tanto, la cláusula de rescisión también entra dentro de nuestro estudio tributario en el IRPF, teniéndose en cuenta que el futbolista, realmente actúa como intermediario entre los clubes. Al final, el futbolista no está generando para sí mismo un rendimiento si solo valoramos el cambio de un club a otro, pues el dinero que se traspasa será receptor el club anterior y nadie más. Según la Consulta Vinculante V3375-16, hay que distinguir dos momentos dentro del pago de la cláusula de rescisión, por un lado, tenemos el pago de la indemnización al antiguo club y por otro, el momento previo, en el que el club adquirente entrega el importe de la cláusula al futbolista; esa entrega es por la que el futbolista se considera que está obteniendo una ganancia patrimonial que no deriva de una transmisión, es decir, iría a la renta general (artículo 33 de la LIRPF) y que además le va a permitir negociar un nuevo contrato. En ese momento, tendría una carga tributaria a efectos del IRPF, pero, en el momento en el que el futbolista deposite el importe al club antiguo se califica como una pérdida patrimonial ya que el patrimonio que se ha visto aumentado previamente ahora disminuye con el desembolso al club de origen, por lo tanto, podemos decir que al final se compensaría la ganancia patrimonial con la pérdida fiscal, dando así un resultado fiscal neutro, es decir, no habría carga tributaria a efectos de IRPF para el jugador.

No obstante, el jugador igualmente deberá declarar ante la Agencia Tributaria, de lo contrario estaría incumpliendo su obligación, al final, están ocurriendo movimientos y transformaciones en el patrimonio de una persona física que deben ser controlados por la Administración Pública.

Cuantificación del impuesto

La base imponible, por tanto, será la suma de todas las rentas obtenidas. De acuerdo con el artículo 15 de la LIRPF, que nos habla de la determinación de la base imponible: *“Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición”*. En este caso, la base imponible de un futbolista irá compuesta principalmente por el sueldo, que como es lógico, comprenderá la mayor parte de la base a la que se le aplicará el tipo impositivo que corresponda, pero a esa base también habrá que añadir los rendimientos que haya percibido del traspaso, es decir, lo obtenido en una posible prima de fichaje.

Para aplicar la cuota íntegra que determinará el pago del IRPF de los futbolistas (o agentes si fuera preciso) hay que tener en cuenta que hay cierta capacidad normativa cedida a las Comunidades Autónomas, si nos vamos a la Ley 21/2001, que estuvo vigente desde el 27 de diciembre de 2001 y por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía⁴³ fue derogada por la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias⁴⁴ muestra el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre otros impuestos y entre las que se encuentra la competencia de asumir la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, es decir, a diferencia de los anteriores, las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa cedida, por lo tanto, no será igual si el traspaso se produce en una u otra comunidad de España.

⁴³ BOE-A-2001-24962. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2001/12/27/21> (derogada)

⁴⁴ BOE-A-2009-20375. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2009/12/18/22/con> (última actualización, julio 2022)

Además de ello, la recaudación está cedida en un 50% a la Comunidad Autónoma correspondiente, en ese sentido la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas⁴⁵ dice: “Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento”. Todo ello, teniendo en cuenta que hay un régimen foral distinto para País Vasco y Navarra, como se indica en el artículo 4 del ámbito de aplicación de la LIRPF: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”

La prima de traspaso forma parte de la renta general, ahora bien, para calcular la cuota íntegra habrá que acudir a la escala estatal y autonómica, en el caso de la estatal la podemos encontrar en el artículo 3 de la LIRPF.

Tabla 2: Escala de Tipos a nivel estatal

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este gravamen equivale, como ya hemos dicho, a la mitad, pues la otra mitad está cedida a la Comunidad Autónoma donde tenga que hacer la declaración el futbolista en cuestión, cada una tiene un gravamen específico y por ello, puede ser más atractiva una u otra, aunque en la LIRPF, no aparecen las escalas de las Comunidades Autónomas, podemos acudir a las normativas autonómicas establecidas al efecto, donde se sitúan las escalas de

⁴⁵ BOE-A-1980-21166 Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8/con> (última actualización, julio 2022)

la cuota íntegra del IRPF en dichas Comunidades, a modo de ejemplo, indicamos la de la Comunidad Valenciana.

Ilustración 4: Escala de tipos Comunidad Valenciana

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	4.550,00	11,00
17.000,00	1.745,50	13.000,00	13,90
30.000,00	3.552,50	20.000,00	18,00
50.000,00	7.152,50	15.000,00	23,50
65.000,00	10.677,50	15.000,00	24,50
80.000,00	14.352,50	40.000,00	25,00
120.000,00	24.352,50	20.000,00	25,50
140.000,00	29.452,50	35.000,00	27,50
175.000,00	39.077,50	En adelante	29,50

Fuente: Sede oficial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁴⁶

3.2.3. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

3.2.3.1 Objeto y naturaleza jurídica.

La normativa que regula este impuesto la podemos encontrar en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR)⁴⁷. Este impuesto, al igual que sucede en el IS y en el IRPF, es un impuesto de carácter directo, pues grava la renta obtenida de las personas físicas y jurídicas no residentes en España, pero que se ha obtenido en territorio español, tal y como aparece en el primer artículo de dicho Real Decreto. Esta ley, al fin y al cabo, grava las rentas de personas físicas y jurídicas, por lo

⁴⁶ Están todas las escalas autonómicas disponibles en la sede oficial de la AEAT: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2021/8-cumplimentacion-irpf/8_6-cuota-integra/8_6_3-gravamen-base-liquidable-general/8_6_3_2-cuota-integra-autonomica.-html

⁴⁷ BOE-A-2004-4527. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con> (última actualización, mayo 2023)

tanto, no es una ley independiente del IS y el IRPF, sino que hay cierta conexión y concordancia entre ellas, tal y como dice el artículo 3 del Real Decreto: *“El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda”*.

El hecho imponible, por tanto, es la obtención de rentas, ya sean dinerarias o no dinerarias obtenidas en territorio español, ahora bien, la complejidad de este impuesto radica en saber qué entendemos por renta obtenida en territorio español. La jurisprudencia, ha calificado este tipo de rentas producidas por el traspaso de los derechos federativos de los futbolistas como ganancias o pérdidas patrimoniales, el Real Decreto nos aclara esta cuestión sobre que se consideraría una ganancia patrimonial a efectos del IRNR en el artículo 13: *“) Las ganancias patrimoniales:*

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego”.

Para complementar esta idea, señala en un artículo el prestigioso periódico de Derecho deportivo Iu Sport⁴⁸ “En base a ello y al ya citado artículo 13.1.i) 2º del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se expresó que indudablemente los derechos federativos cedidos habían de ser ejercitados en España, no existiendo impedimento para ese Estado de liquidar y recaudar las rentas derivadas de la ganancia patrimonial o de capital -esto último remitiendo al Convenio de Doble Imposición referido-, generadas como consecuencia de las operaciones de traspaso celebradas”. Por lo que, evidentemente, estamos ante una ganancia patrimonial, no ante un rendimiento de la actividad económica como puede parecer en un primer lugar.

Atendiendo a esto anterior, las rentas derivadas de los derechos de traspaso tienen la consideración de que se producen en España cuando el club o SAD que radica en España vende esos derechos, de esta manera se devenga IRPF, en diferente sentido, si un club extranjero traspasa esos derechos, el pagador está en España y podría tributar por IRNR (todo dependerá de lo establecido en los Convenios de Doble Imposición).

3.2.3.2 Contribuyentes en materia del IRNR

Este impuesto también puede aplicarse en el traspaso de un futbolista, para ello, acudiremos al Real Decreto para cerciorarnos acerca de los contribuyentes en este impuesto y cómo se podría emplear en este tipo de operaciones. El artículo 5 expresa: Son contribuyentes por este impuesto: *a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* El artículo 6 es el que explica, dentro de esta ley, como se determina la residencia en territorio español, para ello, dice este artículo, que debemos acudir al artículo 9 de la LIRPF o el 8.1 de la LIS dependiendo del caso en el que estemos (de ahí que el IRPF y el IS esté conectado con el IRNR). Acudiendo al caso de las personas físicas: Se consideran que tienen residencia habitual en territorio español: *“a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia*

⁴⁸ CIAFARDINI, NICOLÁS. *El impuesto sobre la Renta de los No Residentes y la cesión de derechos federativos a clubes españoles: jurisprudencia e implicancias*. Marzo 2025, diario Iu Sport.

en éste durante 183 días en el año natural. ... b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

Por tanto, queda totalmente explicado que, en caso de ser un futbolista que permanece más de 183 días en España (no se tienen en cuenta las ausencias esporádicas, por tanto, si el club tiene que viajar a otro país para participar en alguna competición o, especialmente en los periodos de pretemporada, se computa a efectos de residencia fiscal en España, puesto que el centro de intereses sigue estando en España) es residente fiscal en España o si sus actividades principales se desarrollan dentro de España ya sea de forma directa o indirecta. En ambos casos, el futbolista tendría que tributar por IRPF y no por IRNR. Además de ello, el apartado c incluye: *“Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38”*. Las cuales son fundamentalmente: *“Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad, será contribuyente de este impuesto y presentará, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda, una autoliquidación anual”*.

En el caso de los clubes y SADs, acudimos, como ya hemos mencionado, al artículo 8.1 de la LIS: *“Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”*. En estos tres casos y al igual que sucedía en las personas físicas, si cumpliera con alguno de estos tres requisitos ya no sería contribuyente a efectos del IRNR, sino del IS.

3.2.3.3 Rentas generadas de un traspaso internacional

Según la normativa que hemos visto, el único caso en el que se genera una renta a efectos del IRNR por los traspasos de futbolistas es solo si es un club extranjero vendedor y un club español comprador. Teniendo en cuenta que el club vendedor ni se ha constituido conforme a las leyes españolas, ni tiene un domicilio social en territorio español, ni tiene su sede de dirección efectiva en territorio español. Además, este traspaso (ya sea en forma

de traspaso negociado en sí o mediante la cláusula de rescisión) se materializa en territorio español, por tanto, se considera una renta que se genera en España.

Ahora, podríamos preguntarnos, si el futbolista del club extranjero percibe una prima de fichaje por el club comprador español también se generaría una renta en territorio español y habría que tributar por IRNR, en este caso la respuesta es no. Según lo que se ha explicado en los artículos de residencia fiscal en España, en el caso del IRPF no es solo por la cantidad de días que permanece en España, si no también si la persona física tiene su núcleo de actividades o intereses económicos en España, un futbolista que juega en un equipo español se considera que tiene esas actividades e intereses económicos fundamentalmente en España, pues la principal fuente de ingresos se produce en España (hablamos del salario fundamentalmente). Esta determinación de la residencia fiscal de futbolistas ha sido especialmente problemática, pero existen sentencias que refuerzan esta argumentación sobre la residencia fiscal y el núcleo principal de las actividades e intereses económicos, como fue el caso del futbolista Oriol Romeu, que en 2014 se encontraba jugando para el Chelsea F.C (equipo inglés) y fue cedido al Valencia C.F para el que jugó un total de 18 partidos. El futbolista se consideraba no residente en España y tras varias sentencias, finalmente el Tribunal Supremo, en el recurso de casación que interpuso la parte del futbolista, dictaminó que sí tenía la residencia fiscal en España en base al artículo 9 de la LIRPF⁴⁹.

Otra sentencia muy interesante es la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (recurso de casación 6519/2022)⁵⁰. A modo de resumen, el Santos Futebol Clube (club brasileño) recurrió la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional núm. 789/2019⁵¹ en la que se desestimó la pretensión del club brasileño de reclamar la liquidación del IRNR por el traspaso del entonces futbolista del Santos, Neymar Junior, al Fútbol Club Barcelona, alegando que *“los servicios de un jugador no se pueden transmitir. Por lo tanto, si la AN hubiera atendido a la verdadera naturaleza del contrato y hubiera interpretado correctamente dicha normativa laboral habría concluido que fundamentar la tributación de la renta obtenida por Santos en la enajenación de la relación laboral, como activo, ex artículo 13*

⁴⁹ Sentencia STS 3882/2024. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/open-Docu-ment/c-57378b03fb38f45a0a8778d75e36f0d/20240719>

⁵⁰ Sentencia disponible en la web del Consejo General del Poder Judicial: <https://www.poderjudicial.es/se-a-rch/AN/openDocument/8b1a4d0989e26e4aa0a8778d75e36f0d/20240325>

⁵¹ Sentencia disponible en la web del Consejo General del Poder Judicial: <https://www.poderjudicial.es/se-a-rch/N/openDocument/5eb689950675046aa0a8778d75e36f0d/20220628>

del Convenio de Doble Imposición España-Brasil, o, en su caso, en la obtención de una ganancia patrimonial derivada de un derecho que deba cumplirse o se ejercite en territorio español, no es ajustado a Derecho". Finalmente y a grandes rasgos, el TS falló en desestimar tal recurso de casación interpuesto por el Santos Fútbol Club, fundamentalmente por considerar que se trata de una renta obtenida en territorio español (marco normativo de su aplicación); tratándose de un derecho transmisible y generando una ganancia patrimonial, el Tribunal Supremo, por tanto, califica la renta obtenida como una ganancia patrimonial (son derechos de contenido patrimonial que se consideran *res commercium*, es decir, cosa que puede ser introducida en el comercio y por tanto, que pueden realizarse los negocios jurídicos que los sujetos quieran). En dicha sentencia, por tanto, se subraya que los derechos federativos tienen un contenido puramente patrimonial que son aptos para que se puedan realizar negocios jurídicos y así poder transmitirse de unos clubes a otros. Cuando se produce el traspaso, la relación laboral entre jugador y club de origen termina y origina una nueva con el nuevo club, lo cual puede conllevar un cambio en el país de residencia, produciéndose una transmisión patrimonial.

En el caso del agente que recibe una comisión, nos tendremos que detener a estudiar el caso concreto, no hay una respuesta tan automática, pues dependerá de varios factores como la cantidad de futbolistas para los que interviene o si son en su mayoría futbolistas que juegan en equipos españoles (en esos casos se podría interpretar que su base económica se encuentra en España) o si tiene establecimientos o centros de negocio en España, etcétera. En cualquier caso, será de aplicación el artículo 9 si es persona física y el 8.1 si es persona jurídica.

3.2.3.4 Importancia de los convenios de doble imposición

Esas rentas que se entienden obtenidas en España fruto de dicho traspaso y que hace que esté sujeto al IRNR produce que esa sujeción y pago de clubes extranjeros en la Hacienda Española sea bastante controvertida como hemos visto anteriormente, haciendo que haya clubes extranjeros que han impugnado la liquidación de este impuesto devengado por la transferencia de un jugador que formaba parte de su plantilla a un club español. Para ello, son muy importantes y habrá que leer al detalle los Convenios de Doble Imposición que se establecen al respecto para saber dónde deberán tributar este tipo de traspasos internacionales de tal manera que se evite así que se pague dos veces el impuesto por un mismo hecho, pero todo dependerá del CDI, veremos que es muy diferente si el club vendedor es brasileño (como en el caso mencionado) o, por ejemplo, francés.

Para ello, se establece un modelo convenio de la OCDE⁵², que se sigue en la mayoría de Estados (en España, entre ellos) y en el que cobran especial importancia los representantes del Establecimiento Permanente. Desde el 1 de enero de 2021 se establece la obligación para los contribuyentes por el IRNR de nombrar un representante ante la Administración Tributaria, no solo tienen la función de representar, sino que, además, estos representantes deberán responder de manera solidaria de la tributación de dicho establecimiento⁵³.

Entre todos los artículos del modelo convenio vamos a destacar el artículo 17 porque versa sobre artistas y deportistas, este artículo establece que las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante (es decir, vinculado a dicho convenio) por sus actividades deportivas en el otro Estado contratante sometería al deportista a la imposición en este otro Estado contratante y no en el de su residencia. Esto es interesante, puesto que cada vez es más la internacionalización de los futbolistas y tanto la contratación, como los traspasos, pueden estar influenciados por este artículo.

En el Real Decreto expresa de forma precisa en el artículo 4: *“Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno”*. Por lo que, antes de aplicar el IRNR para cada traspaso internacional en el que el club vendedor sea extranjero, siempre deberemos acudir a un posible Convenio de Doble Imposición y esto sucede tanto para los clubes vendedores como para el rendimiento de los agentes intermediarios extranjeros.

De este modo, si no existe Convenio de Doble Imposición, el Estado español podrá aplicar el IRNR conforme a la ley tributaria española. Por lo tanto, si no hay un Convenio entre los Estados de residencia de los clubes que limite la aplicación del IRNR, se aplica. En este caso particular, además, no sería necesaria el análisis o estudio acerca de un posible Establecimiento Permanente en España, ya que no hay conocimiento de clubes que tengan un EP en España, pues no les supondría ninguna ventaja a nivel competitivo ni económico y sí unas constates cargas, pruebas y declaraciones fiscales para comprobar su funcionamiento.

⁵² Disponible en la web oficial de la OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development): https://www.oecd.org/es/publications/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b.html

⁵³ Información disponible en la sede oficial de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/S-cde/no-residentes/irnr-establecimiento-permanente/representante-establecimiento-permanent-e.html>

Cuantificación del impuesto

Una vez se ha determinado la responsabilidad de ser sujeto pasivo a efectos del IRNR (que es lo complejo en este tipo de operaciones) la cuantificación y pago no supone mayor problema.

Para determinar cual es la base imponible acudiremos al artículo 24, cuyo capítulo versa sobre las Rentas obtenidas sin mediación de Establecimiento Permanente y dice así: *“Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro...”* Es decir, la base imponible será el importe íntegro del rendimiento en España y obtenido por la persona extranjera. A esa base imponible habrá que aplicarle el tipo impositivo establecido para el IRNR, en el artículo siguiente del Real Decreto aparece de manera expresa: *“a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁵⁴”*.

3.3 Imposición indirecta

Una vez explicados los aspectos tributarios de los derechos de traspaso y la cláusula de rescisión que se generan en la imposición directa, pasamos ahora a analizar la imposición indirecta.

La imposición indirecta se caracteriza por no tener una repercusión directa de los ingresos que obtiene un sujeto pasivo o su riqueza en sí, si no la circulación de esa riqueza, es decir, el consumo. Según la AEAT en su sede electrónica, los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, mientras que los indirectos gravan la utilización de esa riqueza. De esta definición, vemos el carácter indirecto de estos impuestos.

En el presente TFG, únicamente analizaremos el Impuesto sobre el Valor Añadido como tributo indirecto de interés para la consecución del estudio de la tributación en los

⁵⁴ BOE-A-2006-20843. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/29/36/con> (última actualización, julio 2021)

traspasos de fútbol. Este impuesto, además, tiene la especialidad de la repercusión de la cuota tributaria, concepto que veremos más adelante.

3.3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

3.3.1.1 Naturaleza jurídica del IVA y su aplicación en el ámbito deportivo

Marco normativo

Siguiendo el esquema que se ha llevado a cabo para explicar el Impuesto sobre Sociedades en este ámbito, lo primero que debemos hacer es saber cuál es el marco legal que regula el IVA para los traspasos de futbolistas. El traspaso de futbolistas, como ya hemos dicho anteriormente, es una compraventa de derechos federativos, la cual va a estar regulada por Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)⁵⁵. El artículo 1 nos explica claramente: *“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes; c) Las importaciones de bienes”*.

Que el IVA sea un impuesto de naturaleza indirecta es porque grava una manifestación que deriva del consumo y no depende exclusivamente de la capacidad económica del sujeto pasivo, en este caso, no se tiene en cuenta si el sujeto tiene mayor o menor número de beneficios, ingresos o patrimonio, lo que hace que la naturaleza del IVA sea radicalmente distinta a la del IS, al ser el primero uno de carácter indirecto y otro de carácter directo, esta matización la podemos ver explicada de manera exhaustiva por la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁵⁶.

Además, este impuesto tiene una naturaleza totalmente diferente porque el que soporta la carga de pagar el impuesto es el consumidor final y no el que tiene la obligación de entregárselo al Estado. Este impuesto, en definitiva, lo que grava es la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad económica, veremos este aspecto más desarrollado posteriormente.

⁵⁵ BOE-A-1992-28740. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con> (última actualización, enero 2025)

⁵⁶ Clases de Impuestos en España: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/educacion-civico-tributaria/-programa-educacion-civico-tributaria/que-impuestos/contenidos/identificacion-tipos-impuestos/clases-impuestos.html> web oficial de la Agencia Tributaria.

Hecho imponible y comparación con las distintas modalidades del traspaso.

Ahora bien, si hablamos de un traspaso de fútbol, tenemos que calificarlo a efectos del IVA, deteniéndonos, en primer lugar, en el hecho imponible: *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”* (artículo 4 de la LIVA).

Según esta definición, podemos deducir que se trata de una prestación de servicios sujeta a IVA (a este efecto, no se produciría una venta, sino una cesión de contrato a otro club, lo cual aparece de forma explícita en el artículo 12 de la LIVA como operación asimilada a la prestación de un servicio, la cesión de derechos), por lo que no vamos a ver el régimen de incompatibilidades con el TPO como ocurriría en el caso de que esta tributación derivase de una entrega de bienes, puesto que se produce la cesión de unos derechos federativos, además, es llevado a cabo por empresarios en su actividad profesional (ya hemos visto que un club o SAD forma parte de esta concepción) y a título oneroso (no es un fichaje de un jugador en el mercado de agentes libres⁵⁷). No obstante, hay que hacer ciertos matices en función de si es un traspaso negociado por los clubes o se ha depositado la cláusula de rescisión.

Por un lado, si los clubes han acordado un importe por el que el jugador es traspasado y se efectúa la operación, ahí si se está cumpliendo el hecho imponible de forma clara, sin ningún tipo de problema ni circunstancia añadida y, por tanto, devengaría IVA, en este caso se considera como la prestación de un servicio (en este caso, la cesión del derecho federativo) de carácter oneroso, por el que se paga un precio para el consumo de ese bien.

Por el otro, si la llegada de un futbolista a su nuevo club se ha producido por el depósito de la cláusula de rescisión, en este caso no tendría la consideración de una prestación onerosa de un servicio, puesto que para efectos fiscales, se considera como una

⁵⁷ Se entiende por mercado de agentes libres aquellos futbolistas profesionales que siguen en activo (no se han retirado, normalmente han acabado hace poco el contrato que los vinculaba con sus anteriores equipos), pero no se encuentran inscrito en ningún equipo y están disponibles para aquellos que deseen ofrecerles un contrato. Para ello, existen portales donde se establece la lista de jugadores en mercado de agentes libres, la más común y fiable de consultar es de la prestigiosa web alemana futbolística Transfermarkt.

Disponible en: <https://www.transfermarkt.es/statistik/vertragslospiesler> (No es una web respaldada por asociaciones oficiales como UEFA o FIFA)

indemnización satisfecha por un jugador al romper el vínculo que le mantenía vigente el contrato que habían redactado, en este caso, aunque genere un rendimiento para el club de origen, no constituye en sí una contraprestación de bienes sujetos a IVA y esto sucede aunque sea el club adquirente el que entregue al jugador el importe de su cláusula de rescisión para que este la abone posteriormente al club de origen. En definitiva, al no ser considerada una compra de derechos federativos, si no una indemnización por la extinción del contrato, no es una operación sujeta a IVA, según establece el propio artículo 78.3, que trata sobre la base imponible: *“No se incluirán en la base imponible: 1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto”*.

Por lo tanto, en este impuesto hay una gran diferencia con el Impuesto sobre Sociedades, en el que se devenga tanto para traspasos como para cláusula de rescisión. En el IVA solo encontramos el traspaso como método para comprar los derechos federativos de un futbolista que está sujeto a este impuesto.

Sujetos Pasivos y la repercusión del impuesto.

Las entidades que entran a participar en este impuesto van a ser las mismas que las que definimos en el IS (clubes y sociedades anónimas), con sus elementos y características esenciales, de igual manera, hay que definir exactamente cuál es el sujeto pasivo en el IVA por este tipo de operaciones. Antes de nada, no es baladí volver a fijar en nuestra mente la situación y el contexto en el que estamos, hay un club o SAD que presta el servicio y un club o SAD al que se le presta dicho servicio. Si acudimos a la ley, esta es muy concisa, en su artículo 84.1 expresa de forma muy clara. *“Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes”.

Es decir, el sujeto pasivo por regla general es el club o SAD que vende los derechos federativos del futbolista (veremos más adelante que hay algún caso en el que no es así) y por tanto, es quien deberá hacer la declaración y llevar a cabo los trámites necesarios, así como la documentación que requiera la AEAT, no obstante, y como caso exclusivo en este impuesto, el que soporta la carga del pago no es el club o SAD que vende (este se

limita a liquidarse las cuotas de IVA que ha percibido del comprador trasmitiéndolas a la Agencia Tributaria). Esto es lo que conocemos como repercusión del IVA y está recogido en el artículo 88 de la propia LIVA: *“Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos”*. Esto, que a priori puede parecer tan banal en las compras de nuestro día a día, también sucede en la compraventa de derechos federativos de futbolistas, donde los importes de IVA son millonarios, lo cual, refuerza la idea de un sistema recaudatorio justo, igualitario y que está presente tanto en la compra más mínima e insignificante, como en el fichaje de una superestrella futbolística por cantidades desorbitadas de dinero.

3.3.1.2 Regla de localización del servicio prestado. IVA con equipos extranjeros.

Una vez vista la naturaleza del impuesto y los sujetos que intervienen en la tributación de este. Ya sabemos que este tipo de operaciones se trata de una prestación de servicios, debemos detenernos en saber dónde se localizan estos servicios, es decir, donde se entiende realizado el hecho imponible. Para conocer esta información, la sede electrónica de la AEAT establece un apartado específico sobre las reglas de tributación de las prestaciones de servicios en comercio exterior. En resumen, podemos considerar dos situaciones: 1. El empresario (o sociedad) que está establecido en territorio español y que presta un servicio a un empresario (o sociedad) establecido en otro país (un club o SAD establecido en España traspasa un futbolista de su plantilla a uno extranjero), en este caso, la operación no está sujeta a IVA. 2. El empresario (o sociedad) que está establecido en territorio español recibe la prestación del servicio por un empresario (o sociedad) establecido en otro país (aquí el club extranjero traspasa al futbolista al club o SAD español), en este caso, la operación está sujeta a IVA.

Lo explicado por la AEAT lo podemos examinar en la propia LIVA, en el artículo 69 explica el lugar de realización de las prestaciones de servicios, entendiéndose como servicio prestado en territorio español: *“1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual,*

con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

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

En el caso de las prestaciones de servicios no existe más problema para saber si se debe tributar IVA o no que el saber si la prestación se realiza en territorio español, cosa que acaba de ser explicada de manera clara. A diferencia de si fuera una entrega de un bien, donde encontramos un mayor entramado de exenciones, resultando más complejo examinar si finalmente se devenga IVA o no y en caso de que se devengue, si hubiera una exención o no. No obstante, en estos casos puede aparecer la figura de la inversión del sujeto pasivo. Esta figura se reduce a las situaciones en las que el sujeto que presta los servicios no se encuentra establecido en España y por tanto, es el destinatario quien debe hacer dicha declaración del IVA. Es decir, un futbolista de un club extranjero es traspasado a uno español, la operación se entiende realizada en España, pero el que hará la declaración será el club español no el que ha prestado el servicio en este caso.

Para ello, el artículo 21 nos dice *“Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:*

1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste”. Por lo tanto, un bien exportado por una sociedad española y comprado por una brasileño está exento de IVA ¿y si fuera el caso con una sociedad francesa? También estaría exenta, ya que tiene la consideración de prestación intracomunitaria, en dichas entregas si el comprador es una empresa la operación está exenta de IVA. Estas matizaciones son de interés mencionarlas, pero no son de elevada importancia en este tipo de operaciones, puesto que hablamos de prestaciones de servicios.

3.3.1.3 Cálculo y devengo del IVA

Ya sabemos lo esencial acerca del devengo del IVA, ahora falta saber su cálculo, esta acción no tiene grandes diferencias con las operaciones comunes de cualquier persona

que el que tiene el cálculo del IVA para cualquier compra, es decir, al importe por el que se traspaşa un futbolista de un club a otro será la base imponible a la que habrá que aplicar el 21%.

Ilustración 5: Tipo impositivo general en el IVA 2024

 Agencia Tributaria	
Tipos impositivos en el IVA 2025	
Tipo general (artículo 90.Uno, Ley 37/1992)	21 %
Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)	

Fuente: Página web de la Agencia Tributaria

El siguiente paso que debemos dar es ver cuándo se devenga el IVA. Puede parecer en un principio, que el IVA en el traspaso de un futbolista se devenga en el momento en el que se perfecciona y firma el contrato de acuerdo del traspaso, pero no es así, ya que no se grava el acuerdo, si no la puesta a disposición efectiva del bien o el momento en el que se entiende prestado el servicio, a modo de ejemplo, si un club X y un club Y acuerdan y firman el traspaso de un futbolista el día 5 de julio, pero el jugador es inscrito en el nuevo club el 10 de julio, el momento en el que se devenga el IVA es el 10 de julio y no el 5 pues es cuando el club o SAD antigua realiza de forma efectiva la prestación del servicio al nuevo club o SAD los derechos que le son propios por haber depositado el importe negociado previamente por esos servicios. Esta tesis viene respaldada por la propia LIVA, la cual, en el artículo 75.1 nos dice claramente: “*Se devengará el Impuesto: En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas*”. Es evidente que hasta que el jugador no esté en las condiciones para poder ser inscrito en el nuevo club, no podemos hablar de una operación efectuada. Recalquemos entonces que estamos en una prestación de servicios y, por tanto, hasta que no se produzca de manera íntegra esa prestación, no se devenga el impuesto⁵⁸.

⁵⁸ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Impuesto sobre el Valor Añadido”. Ordenamiento tributario español: los impuestos, ob. cit. pág. 483.

CAPÍTULO 4: CONCLUSIONES

Para finalizar, es conveniente incluir un capítulo dedicado a resumir en qué ha consistido el TFG y el aprendizaje que hemos podido obtener gracias a la investigación y análisis de la tributación en el ámbito de los traspasos en el mundo del fútbol.

Hemos visto, en la introducción, que la relevancia de este deporte ha ido en aumento con el paso de los años, no solo en términos estrictamente deportivos, sino fundamentalmente en el término económico. Hoy en día, son millones de euros los que se mueven en las operaciones de fichajes del fútbol profesional, lo que ha llevado a plantear una serie de cuestiones al respecto. La base para comenzar este análisis y lo que me ha conducido a tener la motivación de realizar esta investigación ha sido pensar que estas cantidades ingentes de dinero que se mueven en cada periodo de traspasos tienen que llevar una carga tributaria ciertamente importante para los clubes y SADs, además de la problemática que debe causar en los principales directivos y mandatarios de estas entidades a la hora de cerrar un traspaso por los impuestos que hay detrás de cada fichaje (algo que el aficionado de un club, muchas veces, no tiene en cuenta).

Con el final de la temporada 2024/25 y el inicio de un nuevo mercado de fichajes en las principales ligas del mundo lo que está claro es que se volverán a mover millones de euros para que los futbolistas que forman parte de la plantilla de sus actuales clubes se desvinculen de estos y vistan las equipaciones de otros nuevos. Lo que conllevará a que vuelva a aparecer toda esta problemática tributaria que se acaba de mencionar.

Se ha presentado la normativa en las instituciones establecidas para regular todos los aspectos y niveles del fútbol, tanto a nivel continental europeo, como la normativa principal española que todo equipo profesional de fútbol español debe seguir. De ahí, hemos podido diferenciar las dos figuras que encontramos para las operaciones de transferencia de jugadores. El traspaso (una negociación directa entre dos clubes para dicha transferencia) y una figura ciertamente peculiar en la que el futbolista actúa como intermediario entre el club de origen y el nuevo club a la hora del abono del importe de la operación, la cláusula de rescisión.

Además de ello, hemos visto que la transferencia de futbolistas no es realmente lo que coloquialmente se dice como la compra de un jugador (algo prohibido en nuestro ordenamiento), sino que se trata de una operación en la que entran en juego los derechos federativos o derechos de traspaso que un club tiene con un futbolista a la hora de firmar

su contrato y que es el acuerdo entre clubes o el pago de la cláusula de rescisión para transferir esos derechos es lo que genera una carga tributaria.

A continuación, hemos pasado ya al ámbito tributario puramente, dividiendo la imposición en dos. Por un lado, la directa, donde se han estudiado los tres impuestos que más relevancia tienen en este sentido, el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), estudiando cómo se valora y tributa cada renta generada, desde la consideración de su hecho imponible, hasta la tributación final en los traspasos, tanto lo que se genera para el club que percibe un ingreso, como el futbolista, como los agentes y representantes que también son protagonistas en este tipo de negocios.

Hemos analizado, además, que existe una gran problemática en el IRNR a la hora de determinar si un traspaso debe tributar en España o no, deteniéndonos a estudiar casos concretos y que han conllevado demandas, juicios y sentencias muy notorias y mediáticas, como ocurrió con el futbolista Neymar Junior en su fichaje por el FC Barcelona o el caso de Oriol Romeu con el Chelsea FC y el Valencia CF de por medio.

Por otro lado, la imposición indirecta, donde hemos analizado el Impuesto sobre el Valor Añadido que también tiene relevancia en estas operaciones. Se ha explicado la especialidad de este impuesto acerca de la repercusión de su cuota tributaria al club que tiene la carga de costear la operación, cosa que no ocurría en la imposición directa, donde es el sujeto que percibe el ingreso el que debe sufragar en todo momento la cuota tributaria. Además, hemos concluido que el hecho imponible de estas operaciones es la prestación de servicios y no la entrega de bienes, a diferencia de lo que puede parecer en un inicio y que, gracias al análisis e investigación en este TFG, se ha podido comprender.

Para finalizar, una serie de reflexiones. Tengamos en cuenta que el mundo del fútbol siempre dependerá del aspecto tributario. Por ello, este trabajo resulta muy útil para conocer la imposición que se produce en las operaciones de traspasos en el fútbol. No obstante, nos encontramos en un planeta que cambia y evoluciona a una velocidad pasmosa, el mundo del fútbol y la tributación no son excepciones a la regla. Nuevas normativas FIFA, nueva reglamentación a nivel interno de las federaciones, la constante inflación en el mercado de fichajes, modificaciones en las leyes tributarias, la aparición de nuevos impuestos. Si no queremos quedarnos atrás en estos conocimientos, nunca debemos perder el espíritu investigador y crítico.

5. BIBLIOGRAFÍA

VV.AA., SANZ CLAVIJO, Alfonso (coord.): *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*, 1a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

MORENO ROJAS, José y SERRANO, DOMÍNGUEZ, Francisco: *Los Activos Intangibles en las Sociedades Anónimas Deportivas: Reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales*. Revista de Contabilidad y Tributación nº25. 2001. Universidad de Sevilla.

¹ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “El Impuesto sobre Sociedades”. Ordenamiento tributario español: los impuestos, 7a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2024.

VV.AA., MIRAS MARÍN, Norberto (coord.): “La aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional”. *Derecho del deporte y del entretenimiento*, 1a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia. octubre 2020.

CIAFARDINI, NICOLÁS. *El impuesto sobre la Renta de los No Residentes y la cesión de derechos federativos a clubes españoles: jurisprudencia e implicancias*. Marzo 2025, diario Iu Sport.

6. WEBGRAFÍA

Prensa española

El primer gran fichaje de la historia costó 25.000 pesetas, ABC, 19/10/2009.

https://www.abc.es/deportes/futbol/abci-primer-gran-fichaje-historia-costo-pesetas-200910190300-1137552994-09_noticia.html

¿Por qué Messi y los canteranos tienen que valer 0 en el balance?. 17/01/2018
Disponible en: <https://www.mundodeportivo.com/palco23/entorno/por-que-los-canteranos-tienen-que-valer-0-en-el-balance>

Webs y sedes oficiales

AEAT: Sede electrónica de la AEAT. Disponible en:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

FIFA: Sede electrónica oficial. Disponible en:
<https://inside.fifa.com/es/organisation>

La Liga: Sede electrónica oficial de La Liga Nacional de Fútbol Profesional. Disponible en: <https://www.laliga.com/transparencia/informacion-institucional>

UEFA: Web oficial. Disponible en: <https://es.uefa.com/about/>

OCDE: Web oficial de la OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development): https://www.oecd.org/es/publications/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b.html

Transfermarkt: Web oficial: <https://www.transfermarkt.es/laliga/transferrekordehistorie/wettbewerb/ES1>

Sentencias disponibles en el BOE. Disponibles en: <https://www.boe.es/buscar/boe.php>

Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Disponibles en: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>

