

Problemática contable y fiscal de la propiedad de las instalaciones deportivas

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

M. Pilar Martín Zamora

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

1. Introducción

Un elemento esencial para la realización de la actividad deportiva, ya sea para la disputa de encuentros o el entrenamiento de los futbolistas, es contar con unas instalaciones apropiadas. A tal efecto, el Reglamento General de la Real Federación Española de Fútbol en su artículo 203 establece las condiciones que han de reunir el terreno de juego y las instalaciones deportivas, disponiendo en el apartado 2 del precepto siguiente que “los partidos que corresponda celebrar a un club en su propio campo, deberán jugarse en el que tenga inscrito como tal en propiedad, arrendamiento, cesión u otro título que le permita disfrutar plenamente su uso y que hubiese designado como tal al inicio de la temporada”. Por tanto, la propiedad del terreno de juego no es condición necesaria para la participación en competiciones oficiales de carácter profesional, pudiendo el club/SAD disponer del mismo mediante otras modalidades jurídicas. De hecho, en la temporada 2021/2022, como se aprecia en la Tabla 1, solo 10 clubes/SAD profesionales de fútbol son propietarios del terreno donde juegan. Por su parte, el resto, con la excepción del Athletic Club y la SD Amorebieta, utiliza instalaciones públicas, generalmente, de propiedad municipal.

Tabla 1. Modalidad jurídica de los estadios en el fútbol profesional

Modalidad jurídica		LaLiga Santander	LaLiga SmartBank	Nº clubes / SAD	%
Propiedad		9	1	10	23,81
Cesión de uso	Gratuita o por precio simbólico	7	12	19	45,24
	Retribuida	4	6	10	23,81
	No disponible		3	3	7,14
Total		20	22	42	100,00

Nota: Elaboración propia a partir de los sitios web de los clubes/SAD de LaLiga Santander y LaLiga SmartBank

Desde el punto de vista contable y fiscal, la modalidad jurídica bajo la cual el club/SAD dispone de las instalaciones deportivas constituye la clave para la calificación de estas y su tratamiento. En este sentido, en este artículo se analizan los aspectos contables y tributarios derivados de la propiedad del campo de juego y otras instalaciones, aplazándose al próximo número de la revista el estudio contable y tributario de la cesión de uso de estadios municipales.

2. La valoración inicial de las instalaciones deportivas

Cuando el club/SAD es propietario de las instalaciones deportivas, estas lucirán en el activo del balance entre las inmovilizaciones materiales. Concretamente, las normas contables aplicables a la actividad del fútbol¹ habilitan, en el grupo 2 dedicado al inmovilizado, la cuenta 224. Estadios y pabellones, la cual se desglosa en tres subcuentas con el contenido siguiente:

- / **2240. Estadios.** Edificaciones, incluidos los terrenos, donde se desarrolla la actividad principal de la entidad.
- / **2241. Pabellones deportivos.** Edificaciones, incluidos los terrenos, cuyo destino es la práctica de deportes en recintos cerrados.
- / **2249. Otras instalaciones deportivas.** Edificaciones, incluidos los terrenos, cuya finalidad principal es la práctica de modalidades deportivas que no sean la principal.

A diferencia del tratamiento contable de otras construcciones que el club/SAD mantenga en su patrimonio, en las instalaciones deportivas, el terreno y la edificación no tienen la consideración de activos independientes, registrándose, por tanto, de forma conjunta. Esta circunstancia tiene especial relevancia de cara a la amortización de estos bienes, por cuanto su valor amortizable no solo incorporará el valor contable de la edificación, sino que se extenderá al del terreno sobre el que se asienta. Esta regulación discrepa del régimen general de otros terrenos que, dada su vida ilimitada, no son objeto de amortización.

En aplicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 1 de marzo de 2013², esos elementos patrimoniales se valorarán inicialmente por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción. Generalmente, el club/SAD actúa como promotor de la construcción del estadio y de otras instalaciones deportivas, por lo que estos activos habrán de ser valorados por su precio de adquisición³. En este sentido, estos elementos patrimoniales incluirán, además del importe facturado por el vendedor neto de cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta que el bien esté en

¹ Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) a las Sociedades Anónimas Deportivas (BOE núm. 155, de 29 de junio).

² La Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 dicta normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE núm. 58, de 8 de marzo).

³ De acuerdo con el PGC, el coste de producción resulta aplicable cuando la propia entidad construye o fabrica sus propios elementos del inmovilizado material.

condiciones de funcionamiento, operando de la forma prevista⁴. A título de ejemplo, al precio facturado por la empresa constructora se adicionarán los gastos de explanación y derribo cuando hubiera alguna edificación en el emplazamiento de la nueva instalación deportiva, incluyéndose, asimismo, el coste de demolición de un estadio antiguo ya desfasado o cuyo aforo ha quedado pequeño. De igual forma, formarán parte del precio de adquisición, entre otros conceptos, los honorarios de profesionales, el coste de las licencias para la edificación, las primas de seguro, así como el coste de adquisición del terreno donde se elevará el nuevo estadio. No obstante, cuando el club/SAD proyecte la construcción del estadio sobre un terreno de su propiedad, la cuenta representativa de dicho suelo causará baja por su valor contable trasladando su saldo al nuevo activo.

De cara a la valoración inicial del nuevo estadio, el coste determinado según las reglas anteriores podrá verse incrementado por una serie de circunstancias previstas en la Resolución del ICAC antes citada. En primer lugar, deberá adicionarse al precio de adquisición la cuantía correspondiente a los impuestos indirectos en que se incurre por la edificación cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En segundo término, se añadirán al precio de adquisición los gastos derivados de las pruebas necesarias para verificar que el activo se encuentra en condiciones de funcionamiento y sirve plenamente para su finalidad.

Asimismo, se adicionará al precio de adquisición del estadio la estimación inicial del valor actual de las obligaciones que, en su caso, se asuman por la rehabilitación del activo –por ejemplo, las ocasionadas por la reposición del césped, la dotación de nuevas instalaciones de riego, etc.-, siempre que estas obligaciones den lugar al reconocimiento de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el PGC⁵. Este componente se incorporará en la fecha en que, en su caso, el club/SAD incurra en la obligación. No obstante, si el estadio estuviera en construcción, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dicha circunstancia se produce a medida que el activo en curso se incorpora al patrimonio de la entidad. Ahora bien, la cuantificación de este componente de la instalación deportiva experimentará una modificación ante un cambio en la estimación de los costes de rehabilitación⁶, lo que traducirá en una variación del valor en libros del activo.

Finalmente, si bien el período de construcción varía según la capacidad del estadio, cuando se requiere un tiempo superior a un año –sin computar en este plazo las

⁴ Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con actividades accesorias que se lleven a cabo con el estadio, antes o durante el período de construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias atendiendo a su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

⁵ De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 15ª del PGC, una empresa reconocerá como provisiones aquellas obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero indeterminadas en relación con su importe exacto o a la fecha en que se cancelarán. Una vez reconocido el pasivo, esta partida será objeto de actualización anualmente con cargo a un gasto financiero que formará parte del resultado del ejercicio.

⁶ Según dispone el apartado 2.2 de la Norma primera de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, la estimación de los costes de rehabilitación puede experimentar una modificación a raíz de un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación, o una alteración del tipo de descuento utilizado en la determinación del valor actual de la provisión.

interrupciones⁷ -para que el mismo esté en condiciones de uso, se incluirán en su valoración inicial los gastos financieros⁸ que se devenguen antes de su puesta en condiciones de funcionamiento siempre que correspondan a financiación ajena, específica⁹ o genérica, directamente atribuible a la construcción de dicho activo. En este sentido, el ICAC ha concluido en varias consultas¹⁰ que “los gastos financieros derivados de fuentes de financiación ajena que transitoriamente no se apliquen a la inversión del inmovilizado en curso para la que se obtuvieron, no pueden capitalizarse y deben considerarse un gasto financiero del ejercicio en que se produzcan”. Por ello, si se produjeran ingresos financieros con origen en la inversión de la financiación ajena no aplicada a la construcción del inmovilizado en curso, no afectarán al valor del activo, sino que figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte del resultado contable del ejercicio en que se produzcan.

En línea con lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad UE 23 Costes por intereses, la Norma novena de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción¹¹, regula el procedimiento a seguir para la incorporación de los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso. Así, son varias las cuestiones a tener en cuenta en la activación de estos gastos. Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar, en primer término, que la forma de financiar la construcción influye en su valoración, por lo que se establece una prelación en la identificación de las fuentes que financian al activo, lo que afecta, por ejemplo, a las subvenciones, donaciones o legados recibidos para financiar la construcción¹².

Por otra parte, de cara a la formación del resultado del ejercicio, establece la Resolución de 14 de abril de 2015 que los gastos financieros activados formarán parte del resultado financiero. En este sentido, en la medida que los importes sean significativos, se habilitará una partida en el margen financiero bajo la denominación “Incorporación al activo de gastos financieros”.

⁷ En este sentido, según dispone la Norma novena de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, la activación de los gastos financieros se suspenderá durante el plazo en que permanezcan interrumpidas las actividades relacionadas con la construcción del bien, salvo que el cese de estas actividades venga impuesto por restricciones inherentes a su construcción.

⁸ Tienen la consideración de gastos financieros los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación, tanto específica como genérica, y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera cuando respondan a un ajuste del tipo de interés de la operación.

⁹ De acuerdo con el apartado 4 de la Norma novena de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, son fuentes de financiación específica “aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente”.

¹⁰ Consulta 4 del Boletín del ICAC (en adelante, BOICAC) núm. 36, de diciembre de 1998, Consulta 3 del BOICAC núm. 75, de septiembre de 2008 y Consulta 3 del BOICAC núm. 79, de septiembre de 2009.

¹¹ BOE núm. 97, de 23 de abril.

¹² Al respecto, la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015 dispone que “el valor contable de los activos «aptos» para capitalizar los gastos financieros se calculará como el promedio de los citados activos a lo largo del ejercicio, minorado en el importe de las subvenciones, donaciones y legados específicos que se hubieran recibido para su financiación”. A diferencia de la financiación específica con fondos propios, que no minorra el coste del activo, en el supuesto de recibir una subvención para financiar la adquisición de un elemento patrimonial, la subvención será la primera financiación específica a considerar, si bien, a coste cero.

Otra operación vinculada con la valoración inicial de las instalaciones deportivas es la entrega de anticipos a cuenta de su adquisición. De acuerdo con la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, estas cantidades, que figurarán en el activo del balance, serán objeto de actualización financiera cuando su vencimiento sea superior a un año, lo que determinará el reconocimiento de ingresos financieros. Por el contrario, no será necesaria la actualización del anticipo cuando venza en el corto plazo y no sea significativo su efecto financiero. El activo representativo del anticipo causará baja cuando los elementos del inmovilizado se incorporen al patrimonio de la entidad.

Desde el punto de vista tributario, a nivel del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), no se presentan diferencias en la valoración de las instalaciones deportivas, aceptándose las reglas estipuladas contablemente en relación con la determinación de la base de amortización, por lo que la normativa tributaria se remite a lo regulado en el ámbito contable. Por tanto, por mucho que se considere excepcional la amortización del valor de los terrenos que tengan el señalado uso deportivo, en la medida en que se permite por la mencionada adaptación sectorial, esta regla resulta también de aplicación a efectos del IS.

3. La valoración posterior de las instalaciones deportivas

Una vez incorporadas las instalaciones deportivas al patrimonio del club/SAD, su valoración dependerá de las actuaciones que, en su caso, se realicen sobre las mismas, así como de la amortización acumulada y de cualquier corrección valorativa por deterioro que se haya reconocido contablemente.

3.1 Las actuaciones sobre las instalaciones deportivas

Una vez que las instalaciones deportivas han entrado en funcionamiento, es posible que el club/SAD acometa sobre las mismas algún tipo de actuación que, bajo determinadas circunstancias, pueden modificar su valor en libros. Atendiendo a la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, los trabajos efectuados se clasificarán en alguna de las categorías incluidas en la Tabla 2.

Tabla 2. Actuaciones sobre las instalaciones deportivas

Actuación	Concepto	Tratamiento contable
Reparación	Proceso por el que el activo se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento (por ejemplo, arreglo de desperfectos varios).	Gastos del ejercicio en que tiene lugar la actuación.
Conservación	Proceso que persigue conservar el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva (por ejemplo, mantenimiento del césped).	
Renovación	Operaciones mediante las cuales se recuperan las características iniciales del activo objeto de renovación (por ejemplo, refuerzo estructural de gradas).	Mayor valor del activo.

Ampliación	Proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva (por ejemplo, instalación de cubierta para la protección del estadio).	Mayor valor del activo cuando se produce: / Un aumento de la capacidad productiva,
Mejora	Conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva (por ejemplo, aumento del aforo o construcción de nuevas zonas comerciales).	/ Una mejora sustancial en su productividad, o / Alargamiento de la vida útil estimada del activo

Nota: Elaboración propia a partir de Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013

De acuerdo con la Norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, las actuaciones de ampliación y mejora de las instalaciones deportivas, a diferencia de lo que ocurre con la renovación, están sujetas al límite del importe recuperable de las mismas, es decir, el importe a capitalizar no podrá incrementar el valor del activo por encima de su importe recuperable que, como se verá seguidamente, es el mayor entre el valor razonable neto de costes de venta del activo y su valor en uso.

En cualquiera de las actuaciones sobre las instalaciones deportivas, es posible que se produzca una sustitución de determinadas piezas. Cuando se presenta esta circunstancia, en aplicación de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, el club/SAD dará de baja los elementos sustituidos por su valor contable, lo que implica abonar la cuenta correspondiente a la instalación con cargo a la amortización acumulada del componente sustituido y, en su caso, al deterioro de valor reconocido. La diferencia entre el valor contable del elemento sustituido y, en su caso, el importe que se recupere por el mismo determinará el resultado de la sustitución, que lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca la actuación sobre la instalación deportiva. Además de esta regla general, la Resolución del ICAC contempla algunas reglas específicas relativas a la sustitución de elementos¹³.

Para concluir con el tratamiento contable de las actuaciones sobre las instalaciones deportivas, hemos de referirnos al supuesto de que dicho activo esté sujeto a inspecciones periódicas en plazo superior a un año. Independientemente de la sustitución de elementos, la Norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 dispone que, en la fecha en que se produzca la incorporación de la instalación al patrimonio del club/SAD, los desembolsos necesarios para llevar a cabo la inspección se identificarán como un componente del coste de dicho activo. Este componente, que se valorará por el precio de mercado de una inspección similar cuando su coste no esté especificado, seguirá un ritmo de amortización diferente del resto de la instalación deportiva. Concretamente, será amortizado durante el período de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se lleve a cabo la inspección. En la fecha de la revisión, el coste de la inspección se reconocerá como un mayor valor de

¹³ Por ejemplo, en caso de actuaciones de renovación, se establece el tratamiento a seguir cuando el componente sustituido se entrega a cambio de un nuevo elemento, o se dispone, en relación las actuaciones de ampliación y mejora, que los costes ocasionados por la destrucción o eliminación de elementos sustituidos aumentarán el valor del inmovilizado, minorado en su caso por el importe que se obtenga de la venta de dichos componentes.

las instalaciones deportivas, que, a su vez, se amortizará en el plazo que medie hasta la siguiente revisión. Por su parte, cualquier importe pendiente de amortizar el anterior componente causará baja reconociéndose, en su caso, el correspondiente resultado.

En el ámbito tributario, serán admisibles los efectos que en las cuentas anuales se producen a resultas del tratamiento contable expuesto, pues no existen en la normativa del IS reglas específicas, admitiéndose, por tanto, lo dispuesto en la normativa contable a estos efectos.

3.2 La amortización de las instalaciones deportivas

La amortización de las instalaciones deportivas, que se identifica con la depreciación que normalmente sufre ese activo por el funcionamiento, uso o disfrute de este, así como el efecto de la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarle, se llevará a cabo de manera sistemática y racional, atendiendo a la vida útil de las instalaciones y, en su caso, del valor residual que se estime. A tal efecto, el valor amortizable de las instalaciones deportivas se distribuirá a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve el club/SAD. Según establece la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, el valor amortizable, que constituye la base de amortización del bien, viene dado por el resultado de minorar el coste del activo en su valor residual¹⁴.

En el caso particular de las instalaciones deportivas, tras analizar las normas de registro y valoración aplicadas por los clubes/SAD de fútbol profesional con estadios en propiedad¹⁵, hemos de resaltar, en primer lugar, que ningún club/SAD considera valor residual para los estadios de fútbol –probablemente, como consecuencia de la dificultad para su cuantificación, dada la amplitud de la vida útil estimada del activo o la falta de significación en términos cuantitativos del mismo¹⁶-. En consecuencia, el valor amortizable coincidirá con el coste del elemento.

La segunda cuestión a destacar se refiere a la vida útil estimada¹⁷ de las instalaciones deportivas. En este sentido, en el 70% de las memorias analizadas se revela explícitamente la vida útil estimada de estos activos haciéndose referencia al número de años durante los cuales el club/SAD espera razonablemente consumir los beneficios

¹⁴ De acuerdo con la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, se entiende por valor residual “el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil”.

¹⁵ En aplicación del PGC y de la adaptación de este texto a las SAD, los clubes/SAD deberán revelar en la memoria de las cuentas anuales, en el apartado dedicado a las Normas de Registro y Valoración, los criterios contables aplicados en relación con su inmovilizado material, indicando las pautas seguidas en “amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación de costes de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado”.

¹⁶ Al respecto, la Norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 dispone que “si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tendrá en consideración para calcular el valor amortizable del activo”.

¹⁷ Como señala la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, la vida útil es un período estimado que habrá de ser calculado de acuerdo con un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Por tanto, no solo se considerarán el uso y desgaste físico esperado y la obsolescencia técnica o comercial, sino también los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

económicos incorporados o inherentes a dichas instalaciones. Así, en el fútbol profesional español, se estima que la vida útil de los estadios y pabellones deportivos oscila entre los 25 y 50 años. En las memorias restantes, hemos encontrado dos situaciones diferentes: (i) la vida útil se comunica de forma indirecta mediante la divulgación del porcentaje anual de amortización y (ii) no se facilita información alguna sobre la vida útil estimada de las instalaciones deportivas. En cualquier caso, deberá considerarse la existencia de aquellas partes de la instalación deportiva cuya vida útil estimada no coincida con el resto por cuanto deberán ser amortizadas de forma independiente¹⁸.

Finalmente, en relación con el método de amortización, aunque la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 prevé la utilización de diferentes métodos –lineal, decreciente y basado en las unidades de producción-, en el fútbol profesional español, el método de amortización aplicado mayoritariamente es el lineal¹⁹, lo que implica un gasto constante por amortización en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida útil de las instalaciones deportivas. Sin embargo, en determinadas ocasiones, pese a la utilización del método lineal, la cuota no es constante. A título de ejemplo, esta circunstancia se presentará (i) cuando el bien experimente una pérdida por deterioro o se produzca la reversión de dicha pérdida, (ii) cuando el bien sea objeto de una renovación, ampliación o mejora, (iii) cuando se produzca una modificación de la vida útil estimada, etc.

Dado que la vida útil, el método de amortización y, en su caso, el valor residual de las instalaciones deportivas son valores estimados, en cumplimiento de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, el club/SAD viene obligado a su revisión. En este sentido, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio económico se procederá a comprobar si persisten los valores estimados inicialmente. En el supuesto en que hubiera que modificar alguna de las estimaciones, la variación se contabilizará como un cambio en las estimaciones contables, aplicándose lo dispuesto en la NRV 22ª del PGC, salvo que la modificación tenga origen en un error²⁰.

En cualquier caso, la amortización de las instalaciones deportivas no se iniciará hasta el momento en que este activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando concluidos los períodos de prueba, puede producir ingresos con

¹⁸ Concretamente, la Norma segunda de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 establece que “se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento”.

¹⁹ De los 10 clubes/SAD que cuentan con estadio propio, dos de ellos no revelan en la memoria de las cuentas anuales el método de amortización empleado en las instalaciones deportivas, ni para ningún otro elemento del inmovilizado material.

²⁰ De acuerdo con la NRV 22ª del PGC, un cambio en las estimaciones contables se aplica de forma prospectiva, imputándose su efecto, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o cuando proceda directamente en patrimonio neto. Sin embargo, según la misma norma, si se advierte un error, la aplicación será retroactiva, es decir, deberá efectuarse un ajuste en los registros contables de los ejercicios anteriores afectados a fin de aplicar el criterio empleado incorrectamente.

regularidad²¹. Por su parte, este proceso solo cesará si las instalaciones deportivas fueran clasificadas como activos mantenidos para la venta²².

En definitiva, a lo largo de la vida útil estimada de las instalaciones deportivas, se consignará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias que, incluso, se reconocerá cuando su valor razonable del activo exceda de su valor en libros, siempre que su valor residual, de haber sido estimado, no supere su valor contable.

Desde el punto de vista fiscal, las únicas diferencias que se pueden producir a efectos del IS tendrán su origen en la aplicación por los clubes y las SAD de los incentivos fiscales del régimen de empresas de reducida dimensión. Es cierto que la mayor parte de las entidades que integran el fútbol profesional, salvo alguna que milita en LaLiga SmartBank, supera la cifra de negocios de 10 millones de euros, que el artículo 101.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) determina como umbral para poder acogerse a este régimen. Aparte de las entidades que no superen este volumen de negocios, también podrán aplicar el mismo las que cumplan los requisitos previstos en el apartado 4 de dicho precepto, que establece que también se puede disfrutar de este régimen en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en que la entidad alcance la referida cifra de negocios, siempre que haya cumplido las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores. Esto permite que los clubes y SAD, particularmente aquellos que hayan ascendido de categorías inferiores, puedan mantener este régimen fiscal durante tres años adicionales desde que superen la cifra de negocios señalada, de tal forma que incluso algún club/SAD que milita en LaLiga Santander podría disfrutar, como consecuencia de esta regla, de los mencionados incentivos fiscales, siempre que se cumplan los requisitos analizados. Las entidades deportivas que puedan acogerse al régimen especial de las empresas de reducida dimensión podrán disfrutar de una amortización libre o acelerada en relación con los diferentes activos adquiridos en los períodos impositivos en los que la entidad tenga dicha consideración. Téngase en cuenta que lo relevante es que en el período impositivo en que se adquiriera el activo la entidad cumpla los requisitos previstos en el artículo 101.1 de la LIS, lo que le permite mantener la aplicación de los incentivos fiscales durante toda la vida útil del elemento patrimonial, incluso aunque deje de cumplir tales circunstancias y quede excluido del régimen. Esto permite que algunos clubes y SAD profesionales puedan aplicar dos incentivos fiscales relacionados con la amortización. En primer lugar, podrán aplicar la libertad de amortización cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo 102 de la LIS. Para ello, además de una determinada inversión, se exige la creación de empleo. En este sentido, se establece que la cantidad que podrá disfrutar de la libertad de amortización será 120.000 euros por el incremento de plantilla, calculado con dos decimales, en los

²¹ Según la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, la puesta en condiciones de funcionamiento, con carácter general, "se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados".

²² Esta circunstancia solo se presentará cuando el club/SAD tenga la consideración contable de gran empresa, pues si en la formulación de sus cuentas anuales emplea el PGC de Pymes, aunque las instalaciones deportivas se retiren de la actividad y se haya acordado un plan de ventas de estas, la amortización no cesará. De igual forma, se seguirán amortizando aquellas instalaciones deportivas que estén sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, salvo que se encuentren totalmente amortizadas, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

términos señalados en dicho precepto. En segundo lugar, el artículo 103 de la LIS establece que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias puedan amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Ambos incentivos son aplicables a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que se ponga a disposición en los doce meses siguientes a su conclusión, así como a los elementos contruidos o producidos por la propia empresa.

Igualmente, las entidades deportivas podrán aplicar el régimen que el artículo 106 de la LIS establece para los elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero, lo que les permitirá una aceleración de la amortización, al poder aplicar hasta el doble del coeficiente máximo o el triple en caso de que la entidad tenga la condición de empresa de reducida dimensión.

Por último, hemos de apuntar que existen normas específicas en relación con las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se incorporen a dicho inmovilizado. En concreto, el artículo 3.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) se refiere a esta problemática en términos similares a como lo hace la normativa contable²³.

3.3 El deterioro de valor de las instalaciones deportivas

De acuerdo con la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013²⁴, el deterioro es la pérdida estimada en el valor de un activo que representa la dificultad de recuperar, a través de su uso, su venta u otra forma de disposición, la totalidad de su valor contable. A estos efectos, el importe recuperable del activo²⁵, en la medida en que expresa los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo, es la base para determinar la existencia y cuantía del deterioro. De hecho, un activo experimenta una pérdida por deterioro cuando su valor en libros es superior a su importe recuperable.

²³ En concreto, dicho precepto determina que el importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras "...se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora. Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de estas. Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora".

²⁴ Resolución por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro de valor de los activos (BOE núm. 230, de 25 de septiembre de 2013).

²⁵ De acuerdo con la NRV 2ª del PGC, el importe recuperable de un inmovilizado es el mayor importe entre su valor razonable neto de costes de venta y su valor en uso. Como señala la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, esos valores difieren pues si el valor razonable refleja las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían a la hora de fijar el precio del activo, el valor en uso expresa los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no aplicable, en general, al resto de entidades.

En relación con las instalaciones deportivas, los clubes/SAD, al menos al cierre de cada ejercicio económico, habrán de evaluar si existen indicios de que esos activos han sufrido una pérdida por deterioro²⁶, pues, con carácter general, la comprobación de la existencia de deterioro solo es obligatoria cuando se cuente con evidencia objetiva del mismo, en cuyo caso, se procederá a determinar el importe recuperable practicando las correcciones valorativas que procedan. Así, cuando el valor contable de las instalaciones deportivas exceda de su importe recuperable, se reconocerá una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias, reduciendo el valor en libros de las instalaciones hasta su importe recuperable. Esta circunstancia provocará el ajuste del gasto por amortización en los ejercicios siguientes, con el fin de distribuir el nuevo valor en libros, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

De igual forma, al menos al cierre del ejercicio, se deberá evaluar si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro de valor reconocida en períodos anteriores ya no existe o pudiera haber disminuido. De existir tal indicio, el club/SAD estimará nuevamente el importe recuperable de las instalaciones deportivas. En este sentido, si se pone de manifiesto la reversión total o parcial de la pérdida reconocida en un ejercicio anterior, el club/SAD aumentará el importe en libros de las instalaciones deportivas hasta que alcance el nuevo importe recuperable, reconociendo un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. El incremento del valor en libros de las instalaciones determinará el ajuste del gasto por amortización de estas en los períodos contables siguientes, a los efectos de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

En materia de deterioro la regulación fiscal difiere enormemente del tratamiento contable. A estos efectos, el artículo 13.2.a) de la LIS establece que no son deducibles las pérdidas por deterioro relativas, entre otros elementos patrimoniales, al

²⁶ La Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, en el apartado 3 de la Norma tercera, relaciona una serie de circunstancias que, como mínimo, deberán ser consideradas a efectos de la evaluación de la existencia de indicios de deterioro. Trasladando esos hechos al ámbito del fútbol profesional, entendemos que un club/SAD deberá evaluar la existencia de indicios de deterioro, al menos, en las situaciones siguientes:

- / Cambios significativos de la normativa aplicable a la actividad del fútbol acaecidos durante el ejercicio, o que se espera se produzcan en el corto plazo.
- / Disminución significativa del valor razonable de la instalación deportiva y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.
- / Incrementos significativos de tipos de interés de mercado que determinen una caída importante del valor en uso de las instalaciones deportivas.
- / Evidencia de obsolescencia o deterioro físico de las instalaciones deportivas, no prevista a través del sistema de amortización del activo.
- / Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utilizan o se espera utilizar las instalaciones deportivas acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre el club/SAD.
- / Existencia de dudas razonables del mantenimiento futuro del rendimiento técnico y económico de las instalaciones deportivas de acuerdo con las previsiones efectuadas en la fecha de incorporación al patrimonio del club/SAD.
- / Interrupción de la construcción de la instalación deportiva antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- / Estando la construcción de la instalación deportiva financiada con una subvención, se requiere el reintegro de esta.

inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. De este modo, cuando contablemente se compute una pérdida por deterioro que afecte a las instalaciones deportivas se deberá realizar un ajuste positivo en el período en el que dicho gasto haya sido contabilizado, por la cuantía de la pérdida registrada. Con carácter general dicho ajuste va a revertir en los años siguientes. Así, el último párrafo del artículo 13.2 de la LIS determina que las pérdidas por deterioro señaladas en dicho apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de la LIS, para lo cual se aplicará lo dispuesto en la letra c), al tratarse de un elemento patrimonial amortizable. Hay que tener en cuenta que la amortización se determinará sobre la misma base contable²⁷, lo que supone que la pérdida por deterioro no puede ser deducida ni a través de este concepto de gasto ni a través del proceso de amortización. No obstante, el artículo 20.c) de la LIS permite que en estos casos se reduzca la base imponible en la cantidad resultante de aplicar sobre la base de la pérdida por deterioro el mismo método de amortización utilizado respecto de los elementos patrimoniales, lo que dará lugar a ajustes negativos en los siguientes años hasta que se complete el proceso de amortización o se produzca la baja del elemento de la contabilidad. En realidad, la deducción del gasto contable por amortización y el ajuste negativo señalado es equivalente a amortizar el elemento patrimonial sobre la base previa a la deducción contable de la pérdida por deterioro.

4. Las subvenciones recibidas para la financiación de las instalaciones deportivas

Entre las ayudas de carácter público que percibe el fútbol profesional se encuentran aquellas destinadas a la construcción y/o mantenimiento de las instalaciones deportivas. Contablemente, atendiendo a lo dispuesto en la NRV 18ª del PGC, se trata de subvenciones no reintegrables²⁸ que inicialmente se contabilizarán como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

En el caso que nos ocupa, atendiendo a la finalidad de las ayudas recibidas de contribuir a sufragar el coste de la construcción y/o mantenimiento de las instalaciones deportivas, la subvención se reconocerá como ingresos del ejercicio²⁹ en proporción a la dotación a la amortización de las instalaciones subvencionadas realizada en ese período o, en su caso,

²⁷ Como se ha indicado, contablemente, la pérdida por deterioro minora la base de amortización, por lo que la dotación anual se determinará dividiendo el valor neto contable al final del ejercicio en el que se haya registrado la pérdida entre los períodos que resten de vida útil al elemento patrimonial.

²⁸ Según dispone la NRV 18ª del PGC, una subvención tiene la consideración de no reintegrable “cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado”. En el mismo sentido se pronuncia la Norma de Valoración 20ª de la adaptación del PGC a las SAD.

²⁹ El tratamiento contable de las subvenciones de capital no reintegrables y su imputación a los resultados se analiza en profundidad en la Consulta 11 del BOICAC núm. 75, de septiembre de 2008. Por su parte, en la Consulta 3 del BOICAC 60, de diciembre de 2004, se puede consultar el régimen contable de una subvención otorgada en un ejercicio posterior a la adquisición del inmovilizado.

cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro³⁰ o baja en balance. Sin embargo, si en la fecha de obtención de la subvención, el club/SAD no cumpliera con las condiciones establecidas para su concesión, la ayuda habrá de ser calificada como subvención reintegrable, registrándose como un pasivo exigible con vencimiento en el corto o largo plazo, de acuerdo con el tiempo otorgado para el cumplimiento de las condiciones.

Fiscalmente, se admite el criterio contable de imputación de las subvenciones. Téngase en cuenta que el artículo 17.4.a) de la LIS determina que se valorará por su valor de mercado los adquiridos a título lucrativo y que en virtud del apartado 5 del mismo precepto la renta derivada de dicha regla de valoración se deberá integrar en el periodo impositivo en el que se realice la operación de la que deriva dicha renta. No obstante, el propio precepto aclara que las subvenciones no tendrán la consideración de operación a título gratuito, por lo que podrán aplicarse las reglas contables a efectos de la imputación temporal del ingreso. En consecuencia, no procederá efectuar corrección alguna sobre el resultado contable a los efectos de obtener la base imponible del periodo en el que se obtenga la subvención ni en los siguientes.

5. La baja de las instalaciones deportivas


Las instalaciones deportivas causarán baja en el patrimonio del club/SAD con ocasión de su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de las mismas. A título de ejemplo, las instalaciones deportivas causarán baja por demolición como consecuencia del cambio de sede. Cualquiera que sea el motivo de la baja, como dispone la NRV 2ª.3 del PGC, se pondrá de manifiesto un resultado que vendrá dado por la diferencia entre el importe que en su caso se obtenga, neto de costes de venta, y su valor en libros. El resultado así determinado se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca la baja, formando parte del resultado de explotación.

La Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 establece reglas particulares para varias situaciones especiales, entre las cuales consideramos que la baja con origen en una expropiación forzosa³¹ o la baja por siniestro³² podrían presentarse en el ámbito del fútbol profesional.

³⁰ En aplicación de la NRV 18ª del PGC, tendrán naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de aquellas instalaciones deportivas que hayan sido total o parcialmente financiadas de forma gratuita. Esta circunstancia provocará que, de desaparecer las causas que determinaron el reconocimiento de la pérdida por deterioro, no se ajustarán al alza las dotaciones a la amortización del activo en el ejercicio siguiente.

³¹ Si una instalación deportiva fuese objeto de un procedimiento de expropiación forzosa, causará baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación. En este caso, el resultado será la diferencia, si la hubiera, entre el valor en libros del activo expropiado y la contraprestación recibida.

³² Si una instalación deportiva, o parte de ella, no pudiera seguir siendo utilizada por causa de un incendio, inundación o cualquier otro siniestro, deberá causar baja, reconociéndose un resultado negativo en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el supuesto en que el activo estuviera asegurado y la compensación a recibir fuera prácticamente cierta o segura, se reconocerá un ingreso en la cuenta de resultados por el importe de la indemnización a percibir. Sin embargo, cuando exista incertidumbre sobre la indemnización, el ingreso a reconocer se limitará a la cuantía de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado sea superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora haya aceptado el siniestro.



En el ámbito tributario, la baja de las instalaciones deportivas puede obligar a la realización de un ajuste sobre el resultado contable de cara a la obtención de la base imponible del IS. Esta situación se presentará cuando el activo que causa baja haya sido objeto de correcciones valorativas por deterioro de valor o cuando las amortizaciones deducidas en la base imponible no coincidan con el gasto contabilizado, lo que normalmente tendrá su origen en la aplicación de algún beneficio fiscal. En ambos casos, la diferencia de valoración se pondrá de manifiesto en el momento de la transmisión del elemento patrimonial o su baja por cualquier otra causa en la contabilidad.