

Régimen contable y fiscal de la cesión de futbolistas (iv) Las cesiones con opción de compra obligatoria

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

M. Pilar Martín Zamora

Profesora Titular de Contabilidad. Universidad de Huelva

En números anteriores de esta revista se ha analizado el régimen contable y fiscal de diferentes modalidades de la cesión de futbolistas, pues el tratamiento de la transacción en estos dos ámbitos depende de que esta sea retribuida o gratuita o de que el contrato incorpore o no una opción de compra, entre otras circunstancias. Finalizamos la serie dedicada a este negocio jurídico en el sector del fútbol profesional con el estudio de las cesiones con opción de compra obligatoria. En virtud de esta cláusula, al vencimiento del plazo acordado en el contrato, la cesión temporal devendrá en adquisición definitiva de los derechos federativos del futbolista mediante la ejecución obligatoria de la opción de compra por la entidad cesionaria.

Este tipo de contratos está siendo muy utilizado en los últimos tiempos como consecuencia de diferentes motivos. Lo más frecuente es que responda a razones económicas o deportivas en el marco de una negociación que suele ser compleja, pues puede ocurrir que la entidad vendedora pretenda realizar un traspaso inmediato y el club o SAD de destino solo quiera una mera cesión, de tal forma que la cesión con la inclusión de una cláusula de venta obligatoria una vez transcurrido un determinado periodo puede ser una situación intermedia que satisfaga los intereses de ambas entidades. Es cierto también que, como han puesto de manifiesto algunos autores¹, en alguna ocasión este tipo de contrato ha tenido como finalidad eludir las normas sobre el *fair play financiero* de la UEFA y las relativas al control económico de LaLiga, por cuanto este pacto permite que un futbolista, cuyo fichaje no sería posible de acuerdo con las limitaciones que establecen las señaladas reglas, milite en la plantilla al postponer la ejecución del traspaso a un periodo posterior.

Aun cuando formalmente se trata de una cesión, su tratamiento contable y fiscal requiere realizar una calificación del contrato celebrado atendiendo a su verdadera naturaleza. En este sentido, en el ámbito contable resulta de aplicación el principio de preferencia del fondo sobre la forma contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad

¹ Así se pronuncia YELA TORRES, J. M.: "La cesión temporal de los futbolistas profesionales en el punto de mira de UEFA Y FIFA", *Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 42 (2018-2), pp. 112 y 113. En el mismo sentido, PALAZZO, I.: "Préstamos con opción de compra obligatoria: ¿un regate al Fair Play Financiero", publicado en el portal IUSPORT, disponible en <https://iusport.com/art/9411/prestamos-con-opcion-de-compra-obligatoria-un-regate-al-fair-play%20financiero->

(en adelante, PGC), de tal modo que es preciso atender a las condiciones económicas de la operación y no solo a la forma jurídica utilizada. Del mismo modo, a efectos fiscales se aplica el principio de calificación recogido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), según el cual cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hayan dado al hecho, acto o negocio realizado, las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del mismo, para lo que se tomarán en consideración las cláusulas del negocio celebrado. Aunque se trata de principios diferentes, en ambos casos se llega a la misma conclusión, pues la naturaleza jurídica del contrato es consistente con sus condiciones económicas. Por tanto, de acuerdo con estos principios, las cesiones con opción de compra obligatoria han de ser calificadas como una compraventa de un activo intangible con pago aplazado². Esta calificación condicionará el régimen contable y fiscal de la operación, lo que determina que el tratamiento en los dos ámbitos señalados difiera sustancialmente del correspondiente a las cesiones que incorporan una opción de compra voluntaria. Por otra parte, será preciso tener en cuenta las condiciones económicas de la operación, ya que estas pueden ser muy variadas. Por ejemplo, el coste de la cesión inicial puede ser descontado o no del precio final a satisfacer para ejecutar la opción de compra obligatoria. También se puede adquirir la totalidad de los derechos federativos de un jugador o tan solo un porcentaje, lo que implicaría compartir la titularidad de los derechos, normalmente con el club o SAD de origen. Finalmente, en relación con el valor de la opción, se puede pactar un importe fijo o puede establecerse una cantidad adicional de carácter variable (bonus) en función de algún requisito.

Desde una perspectiva contable, la entidad cesionaria, de acuerdo con la naturaleza otorgada a este tipo de contratos y en aplicación de la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 2ª del PGC³, reconocerá un activo intangible en el momento en que se formalice el contrato de cesión y la ficha del futbolista sea inscrita en la RFEF. A partir de ese instante, el club o SAD cesionario operará como el propietario económico de los derechos sobre el jugador. Este activo intangible se valorará por el importe satisfecho en la fecha de formalización de la cesión más el valor actual al inicio del periodo de cesión de los pagos comprometidos, entre los que se incluirá el pago por la opción de compra y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente⁴. Adicionalmente, los gastos directos iniciales a la operación que sean por cuenta del club o SAD cesionaria se considerarán como mayor valor del intangible reconocido. El activo registrado será sometido a las correcciones valorativas que procedan y, en particular, deberá ser amortizado desde la fecha de la incorporación al patrimonio del club o SAD. En caso de que existan pagos contingentes, es decir, cantidades variables relacionadas con la evolución futura de alguna circunstancia, como podría ser, por ejemplo, la clasificación del club o SAD adquirente de los derechos o el rendimiento deportivo del futbolista, el valor definitivo del activo se conocerá en el momento en que se ejerza la opción de compra obligatoria, lo que, en su caso, podrá provocar un cambio en el valor en libros del activo. En este sentido, cuando deba modificarse la base de amortización como consecuencia de

² LaLiga, a efectos de determinar el límite salarial que corresponde a los clubes y SAD en cada temporada, también califica las cesiones con opción de compra obligatoria como una adquisición de activo.

³ La NRV 2ª del PGC, referida al inmovilizado material, resulta aplicable a los activos intangibles por remisión expresa de la NRV 5ª del PGC dedicada al inmovilizado intangible.

⁴ Para el cálculo del valor actual de los pagos mínimos comprometidos se empleará el tipo implícito del contrato salvo que este no pueda ser determinado, en cuyo caso se utilizará el tipo de interés al que el cesionario podrá financiar operaciones similares a la formalizada mediante el contrato de cesión.

modificaciones en los pagos contingentes estimados, se estará a lo dispuesto en la NRV 22ª del PGC que, en relación con los cambios en las estimaciones contables, determina que los cambios se aplicarán de forma prospectiva y, por tanto, provocarán una mayor o menor cuota de amortización del intangible respecto a la de ejercicios anteriores, según que la cuantía pendiente de amortizar aumente o disminuya, respectivamente, por la nueva estimación de los pagos contingentes⁵. Por otra parte, el registro del intangible por la entidad cesionaria al inicio del periodo de cesión irá acompañado del reconocimiento de un pasivo financiero por el valor actual de los pagos pendientes acordados. Este pasivo, integrado en la cartera de “pasivos financieros a coste amortizado”, a tenor de la NRV 9ª del PGC⁶ se valorará por su coste amortizado en cualquier fecha posterior a su incorporación al patrimonio del club o SAD, lo que requiere reconocer los intereses que vayan devengándose mediante la aplicación del tipo de interés efectivo. A efectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), son válidos los criterios contables que se acaban de analizar en relación con la entidad cesionaria, dado que no existen reglas específicas que determinen la necesidad de realizar ajustes fiscalmente.

Por su parte, la entidad cedente habrá de reconocer contablemente el resultado derivado de la transferencia del jugador en la fecha en que se formalice el acuerdo de cesión, y, de haber un activo ligado con el futbolista, proceder a la baja del mismo por su valor neto contable. Por tanto, en el momento en que se acuerde la cesión con opción de compra obligatoria se deberá computar el beneficio o pérdida derivado de la operación, teniendo en cuenta el montante total de la transacción⁷. Además, en la medida en que parte del precio de la transacción queda aplazada, el club o SAD cedente reconocerá un activo financiero representativo del crédito no comercial concedido a la entidad cesionaria. Este activo, en aplicación de la NRV 9ª del PGC, formará parte de la cartera “activos financieros a coste amortizado”, valorándose inicialmente por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por la cesión más la cuantía de la opción de compra, utilizándose a tal efecto el tipo de interés implícito del contrato. La diferencia entre el crédito reconocido y las cantidades a cobrar corresponde a los intereses de la transacción que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dicho rendimiento financiero se devengue, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Como se ha indicado, la calificación del contrato como compraventa con precio aplazado, que se ha realizado contablemente, también tendrá validez a efectos fiscales, en aplicación del principio de calificación jurídica regulado en el artículo 13 de la LGT, lo que conlleva que se otorgue el tratamiento tributario propio de esa calificación a todos los efectos, tanto en la imposición directa como en la indirecta.

⁵ Concretamente, la NRV 22ª del PGC dispone que “se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos”.

⁶ Esta norma ha sido objeto de una modificación reciente a través del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero a efectos de su adaptación a las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (en adelante, NIIF-UE), concretamente a la NIIF-UE 9ª sobre “Instrumentos financieros”.

⁷ De acuerdo con el apartado 3 de la NRV 2ª del PGC, relativa al inmovilizado material pero aplicable al intangible, “la diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material neto de los costes de venta y su valor contable determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce”.

En el ámbito del IS, la entidad aplicará los mismos criterios que se han utilizado en la contabilidad. La única especialidad es que el club o SAD que cede al jugador con opción de compra obligatoria puede diferir el cómputo del beneficio derivado de la transmisión de los derechos federativos atendiendo al criterio de caja, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.4 de la LIS, salvo que decida optar por el devengo. Para que el club o SAD cedente pueda acogerse a aquel criterio de imputación temporal es preciso que entre la firma del contrato de cesión y el último cobro relacionado con la venta de los derechos federativos del jugador, motivado por el ejercicio de la opción de compra obligatoria, medie un periodo superior a 12 meses. De resultar de aplicación este precepto, el ingreso que a efectos fiscales deberá computar el club o SAD de origen del jugador será proporcional a las cantidades que vaya cobrando en relación con el montante total del traspaso. En definitiva, si se presentan las circunstancias señaladas, mientras que en la contabilidad el ingreso se imputará de forma íntegra en los resultados del ejercicio en que se formalice el contrato de cesión, el mismo se integrará en la base imponible del IS de forma proporcional a los cobros que se hayan producido en cada periodo. Esto supone que en el ejercicio en que tiene lugar la cesión del futbolista se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable por la diferencia entre el ingreso a computar a efectos contables y fiscales, que se convertirá en ajustes positivos en los periodos siguientes, a medida en que en el IS se vayan computando los correspondientes ingresos de acuerdo con el señalado criterio de caja.

En lo que respecta a la imposición indirecta, la tributación en el IVA de este negocio debe ser coherente con la verdadera naturaleza que se ha otorgado al mismo. El hecho de que se considere una compraventa con precio aplazado es determinante de que la cuota de IVA correspondiente a la totalidad del valor del traspaso deba ser ingresada en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que se formaliza la cesión, pues el aplazamiento del pago del precio no demora el devengo de dicho impuesto. No obstante, en el supuesto de inclusión de pagos contingentes en el contrato de cesión, la base imponible inicial de la transacción se verá modificada como consecuencia de la nueva estimación de dichos pagos contingente, lo que dará lugar a un aumento o disminución de la cuota devengada⁸. En cuanto a la entidad cesionaria, según las reglas generales, podrá deducir la cuota soportada a partir de la formalización de la cesión con opción de compra obligatoria, siempre que esté en posesión de la correspondiente factura. Igual tratamiento procederá cuando la entidad cedente sea extranjera, en cuyo caso la entidad cesionaria española será sujeto pasivo por inversión, por lo que en dicho periodo deberá ingresar el IVA devengado en la operación, que a su vez podrá deducir en la misma liquidación.

Caso práctico

A principios de julio de 2021 dos entidades deportivas españolas que militan en Primera División llegan a un acuerdo de cesión de un futbolista por un precio de tres millones de euros. El contrato incorpora una opción de compra obligatoria de 20 millones de euros, que será atendida mediante dos pagos de igual importe a ejecutar los días 30 de junio de 2022 y de 2023. Con ocasión de la firma del contrato, la entidad cesionaria satisfito el precio

⁸ En este sentido, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, relativo a la modificación de la base imponible, establece que “cuando... se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente”.

establecido por la cesión, así como la cuota de IVA devengada en el conjunto de la operación.

El acuerdo celebrado entre el nuevo club y el jugador prevé una duración de cuatro temporadas, contadas a partir del 1 de julio de 2022.

Se sabe que la entidad cedente había adquirido el jugador cedido el 1 de julio de 2019 por un total de ocho millones de euros, habiéndose firmado un contrato de cuatro años. Así, en la fecha de su cesión, el valor neto contable de los derechos federativos era de cuatro millones de euros.

El tipo de interés de mercado adecuado para operaciones similares a la descrita es del 2,5 por 100 anual.

En la medida en que el contrato incorpora una opción de compra obligatoria, desde el punto de vista contable se atenderá a la realidad económica de la operación y, consecuentemente, se tratará como una compraventa de derechos federativos con pago aplazado. Los registros contables que deberán realizar las dos entidades que intervienen en la operación, así como el tratamiento fiscal aplicable son los que se muestran seguidamente:

1. Tratamiento contable de la entidad cedente

En la fecha de formalización del contrato, se procederá a la baja de los derechos federativos por su valor en libros (4.000.000 €), reconociendo en la cuenta de resultados de dicho ejercicio el beneficio habido en la operación, cuya cuantía será la diferencia entre el valor actual de los pagos mínimos comprometidos, incluida la opción de compra obligatoria, y el valor contable del intangible cedido.

En el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta que en la fecha de formalización se percibe una cuantía de tres millones de euros y existe un compromiso de dos pagos de 10 millones al cabo de uno y dos años, el resultado se obtendrá como sigue:

Valor actual de los cobros	
$3.000.000 + 10.000.000/(1+0,025) + 10.000.000/(1+0,025)^2$	22.274.241,52 €
Valor en libros de los derechos objeto de la cesión	4.000.000,00 €
Resultado de la transacción: (a) – (b)	18.274.241,52 €

Además del cobro que tiene lugar con ocasión de la formalización del contrato, la baja del intangible irá acompañada por el reconocimiento de un crédito no comercial sobre la entidad cesionaria por el valor razonable de los pagos comprometidos (19.274.241,52 €), que deberá ser registrado atendiendo a su vencimiento. A tal efecto, teniendo en cuenta que el tipo efectivo de la operación⁹ coincide con el interés de mercado (2,5%), se confeccionará la siguiente tabla que permitirá discriminar entre el corto y el largo plazo:

⁹ De acuerdo con el Marco Conceptual del PGC, “el tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento...”.

<i>Fecha</i>	<i>Intereses</i>	<i>Cobros</i>	<i>Recuperación capital</i>	<i>Capital pendiente</i>
01/07/2021				19.274.241,52
30/06/2022	481.856,04	10.000.000	9.518.143,96	9.756.097,56
30/06/2023	243.902,44	10.000.000	9.756.097,56	0,00

De acuerdo con la tabla anterior, el crédito se reconocerá en dos partidas independientes, una a corto plazo por una cuantía de 9.518.143,96 euros y otra a largo plazo por un total de 9.756.097,56 euros. Además, hasta la realización del crédito pendiente sobre la entidad cesionaria, se reconocerán ingresos financieros derivados del aplazamiento del cobro del precio acordado cuya cuantía será la diferencia entre el cobro futuro a percibir (20.000.000 €) y la valoración del crédito reconocido (19.274.241,52 €). No obstante, los intereses serán imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias de las temporadas 2021-2022 y 2022-2023, conforme vayan devengándose, lo que implica, según la tabla anterior, el reconocimiento de un ingreso financiero de 481.856,04 y 243.902,44 € en las temporadas 2021-2022 y 2022-2023, respectivamente.

En definitiva, las transacciones señaladas se registrarán como sigue:

a) Temporada 2021-2022.

1 de julio de 2021: Por la formalización del contrato de cesión.

Código	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	7.830.000,00	
255	Créditos a largo plazo a Entidades Deportivas	9.756.097,56	
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas	9.518.143,96	
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores	4.000.000,00	
205	Derechos de adquisición de jugadores		8.000.000,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		4.830.000,00
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		18.274.241,52

Como figura en el asiento precedente, en la fecha de formalización de la cesión, se tributará en el IVA por el importe total de la operación y, pese a la valoración contable del precio de venta por su valor razonable, la entidad cedente deberá repercutir una cuota de IVA por una cuantía de 4.830.000 € ($23.000.000 \times 0,21$), pues los intereses implícitos incluidos en el precio de venta, a diferencia de los explícitos, forman parte de la base imponible del impuesto¹⁰.

¹⁰ El artículo 78.Dos.1º de la LIVA establece que "...no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior solo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18.º, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo. En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones".

30 de junio de 2022: Por los intereses devengados durante el ejercicio económico 2021-2022. De acuerdo con la tabla antes confeccionada, los intereses a reconocer en esta temporada ascienden a 481.856,04 €, registrándose como sigue:

Código	Denominación	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas	481.856,04	
763	Ingresos de créditos a corto plazo		481.856,04

30 de junio de 2022: Por el cobro de las cantidades comprometidas:

Código	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	10.000.000	
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas		10.000.000

30 de junio de 2022: Por la reclasificación del crédito pendiente sobre el cesionario como consecuencia del paso del tiempo:

Código	Denominación	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas	9.756.097,56	
255	Créditos a largo plazo a Entidades Deportivas		9.756.097,56

b) Temporada 2022-2023

30 de junio de 2023: Por los intereses devengados durante el ejercicio económico 2022-2023. De acuerdo con la tabla antes confeccionada, los intereses a reconocer en esta temporada ascienden a 243.902,44 €, que se registrarán como sigue:

Código	Denominación	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas	243.902,44	
763	Ingresos de créditos a corto plazo		243.902,44

30 de junio de 2023: Por el cobro de las cantidades comprometidas:

Código	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	10.000.000	
543	Créditos a corto plazo a Entidades Deportivas		10.000.000

2. Tratamiento contable de la entidad cesionaria

En la fecha de formalización del contrato, se registrarán los derechos federativos en el inmovilizado intangible, valorándose por su valor razonable. Al cierre de cada uno de los ejercicios en que los derechos estén en el patrimonio de la entidad cesionaria, se procederá a su amortización y, en su caso, serán objeto de correcciones por deterioro de valor, cuando su importe recuperable sea inferior a su valor en libros.

Por otra parte, con ocasión de la formalización de la cesión, en la medida en que se aplaza el pago de una parte del precio de la transacción, la entidad reconocerá un pasivo con vencimiento a corto y largo plazo por la obligación de pago asumida (opción de compra de ejercicio obligatorio) que se valorará inicialmente por el valor razonable de la contraprestación recibida menos la cuantía satisfecha en la fecha de firma del contrato. Hasta la fecha de liquidación de dicha deuda, se contabilizará la carga financiera devengada por el aplazamiento del pago.

Las transacciones descritas darán lugar a los siguientes registros:

a) Temporada 2021-2022

1 de julio de 2021: Por la formalización del contrato de cesión:

Código	Denominación	Debe	Haber
205	Derechos de adquisición de jugadores	22.274.241,52	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.830.000,00	
572	Bancos, c/c		7.830.000,00
175	Deudas a largo plazo con Entidades Deportivas		9.756.097,56
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas		9.518.143,96

30 de junio de 2022: Por los intereses devengados durante el ejercicio económico:

Código	Denominación	Debe	Haber
663	Intereses de deudas a corto plazo	481.856,04	
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas		481.856,04

30 de junio de 2022: Por el pago de la mitad de las cantidades adeudadas por el ejercicio de la opción de compra:

Código	Denominación	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas	10.000.000	
572	Bancos, c/c		10.000.000

30 de junio de 2022: Por la reclasificación de la deuda pendiente con la entidad cedente por el paso del tiempo:

Código	Denominación	Debe	Haber
175	Deudas a largo plazo con Entidades Deportivas	9.756.097,56	
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas		9.756.097,56

30 de junio de 2022: Por la cuota de amortización del ejercicio. Los derechos federativos valorados por 22.274.241,52 € se amortizarán desde su incorporación al patrimonio de la entidad cesionaria (1 de julio de 2021) de acuerdo con un plazo de cinco años (cuatro del contrato suscrito con el jugador más el año en que ha estado cedido), lo que determina una cuota anual de 4.454.848,30 €, que se registrará como sigue:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	4.454.848,30	
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores		4.454.848,30

b) Temporada 2022-2023

30 de junio de 2023: Por los intereses devengados durante el ejercicio económico:

Código	Denominación	Debe	Haber
663	Intereses de deudas a corto plazo	243.902,44	
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas		243.902,44

30 de junio de 2023: Por el pago de las cantidades adeudadas (ejercicio parcial de la opción de compra):

Código	Denominación	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo con Entidades Deportivas	10.000.000	
572	Bancos, c/c		10.000.000

30 de junio de 2022: Por la cuota de amortización del ejercicio:

Código	Denominación	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	4.454.848,30	
2805	Amortización acumulada de derechos de adquisición de jugadores		4.454.848,30

3. Tratamiento de la operación en el IS

En el IS se aplican los mismos criterios que se han empleado contablemente, tanto en relación con la entidad cedente o vendedora como con la entidad cesionaria o compradora. No obstante, el aplazamiento del pago de la opción de compra, mediando más de un año entre la formalización de la operación y el último cobro, determina que la entidad cedente, en virtud del artículo 11.4 de la LIS, pueda reconocer en la base imponible el resultado de la venta de los derechos a medida en que sean exigibles los cobros acordados. A efectos de determinar los ajustes a practicar sobre el resultado contable de las temporadas 2021-2022 y 2022-2023, como consecuencia del aplazamiento del cobro de la opción de compra, se ha de tener en cuenta que una parte del precio convenido en el traspaso tiene la consideración contable de ingreso financiero, por lo que el precio del traspaso así como el importe de los cobros se han de considerar netos de dichos intereses, pues estos se han de computar fiscalmente de acuerdo con su devengo contable. De acuerdo con este criterio, los ajustes que proceden serán los que figuran en la tabla siguiente:

Temp.	Concepto	Ingreso contable	Cobros	Ingreso fiscal	Ajuste
2021-2022	Intereses	481.856,04	481.856,04	481.856,04	0,00
	Resultado de venta	18.274.241,52	12.518.143,96	10.270.140,33 ¹¹	-8.004.101,19
	Total	18.756.097,56	13.000.000,00	10.751.996,37	-8.004.101,19
2022-2023	Intereses	243.902,44	243.902,44	243.902,44	0,00
	Resultado de venta	0,00	9.756.097,56	8.004.101,19 ¹²	+8.004.101,19
	Total	243.902,44	10.000.000,00	8.248.003,63	+8.004.101,19

No podemos concluir este trabajo sin considerar la posibilidad de que la ejecución de la opción de compra obligatoria se someta a una condición, de tal forma que se vincule al cumplimiento de uno o varios requisitos relacionados con el rendimiento deportivo del jugador (v. gr., que el futbolista sea alineado en un número mínimo de partidos o que obtenga un número determinado de goles) o con la clasificación del equipo (v. gr., la permanencia en la categoría, la clasificación para competiciones europeas o cualquier otra condición). En estos casos, en la medida en que el ejercicio de la opción de compra depende de circunstancias que en el momento en que se acuerda la cesión no se sabe si se producirán, no cabe aplicar el tratamiento señalado para las opciones obligatorias, por lo que el régimen que corresponderá será el del arrendamiento operativo, propio de las cesiones con opción de compra voluntaria, salvo que, por las condiciones estipuladas, el contrato de cesión se califique como arrendamiento financiero.

¹¹ Este importe resulta de aplicar sobre el resultado derivado de la venta de los derechos, la proporción existente entre el pago realizado en el ejercicio respecto del pago total, de acuerdo con los siguientes datos:

$$\text{Ingreso fiscal} = 18.274.241,52 \text{ €} \times (12.518.143,96 / 22.274.241,52) = 10.270.140,33 \text{ €}$$

¹² Al cobrar el último plazo, se deberá imputar fiscalmente la parte pendiente del ingreso derivado de la venta de los derechos, que resulta, con los debidos ajustes, de la siguiente operación:

$$\text{Ingreso fiscal} = 18.274.241,52 \text{ €} \times (9.756.097,56 / 22.274.241,52) = 8.004.101,19 \text{ €}$$