



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

CUESTIONES PRÁCTICAS

Cesión de jugadores de fútbol y rescisión del contrato por voluntad unilateral del jugador: una aproximación a su tributación

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO
2. CESIÓN TEMPORAL CON EL CONSENTIMIENTO DEL JUGADOR
3. CESIÓN DEFINITIVA DEL DEPORTISTA A OTRO CLUB, POR MUTUO ACUERDO ENTRE ÉSTE Y EL CLUB DE PROCEDENCIA
4. RESCISIÓN DEL CONTRATO POR VOLUNTAD UNILATERAL DEL FUTBOLISTA

1. PLANTEAMIENTO

La progresiva importancia que ha adquirido el fútbol en España ha hecho que nos encontremos con una «liga de las estrellas» en la que se mueven cifras estratosféricas, sobre todo en los traspasos de jugadores entre clubs, y Hacienda no podía quedar al margen. Atrás quedaron los argumentos fundados en que la capacidad productiva de un futbolista no podía, en sí misma, ser objeto de cesión ni integrarse en el ámbito patrimonial de la entidad cedente¹. El objeto de la cesión no es el futbolista sino los servicios que puede prestar al club, que deberán ser valorados a efectos de su tributación².

Una muestra de la relevancia y de las dudas que la fiscalidad plantea en el mundo del balompié la encontramos en la calificación como rendimientos irregulares de los diferentes emolumentos de los futbolistas, en el tratamiento jurídico de sus derechos de imagen o en la tributación de los derechos de traspaso. La consideración como irregular de la renta percibida por aquéllos supondría una reducción del 40 por 100 en el rendimiento a declarar, pero ha sido desechada por el Tribunal Supremo respecto de los salarios por su carácter anual (STS 21-5-1992), no así en cuanto a lo pagado en concepto de «ficha» o por premios de fidelidad al club. En cuanto a los pagos que un club de fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación

-
1. Como dice la STS de 16-7-1998 no es de recibo la tesis de que «la capacidad productiva de un futbolista, aisladamente considerada, queda fuera del comercio humano y, como tal, no puede ser objeto de contrato ni de cesión por no haber podido quedar, además, integrados en el ámbito patrimonial del Club cedente los servicios que el deportista le presta y, en consecuencia, por no haberlos podido transmitir al cesionario» (FJ 2º).
 2. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a los Clubes de Fútbol utilizan la cuenta «Derechos de adquisición de jugadores» como reflejo contable del inmovilizado inmaterial que respresentan los derechos sobre aquéllos.

comercial de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol, bajo la presunción de que el 15 por 100 se corresponde con los beneficios que los clubes obtienen por la utilización de la imagen de los deportistas, desde 1997 la LIRPF califica como rendimientos del trabajo la parte abonada a la sociedad que exceda de dicho porcentaje sobre la renta total del jugador. Y la cuestión se complica si la sociedad interpuesta cede la imagen a terceras empresas situadas en paraísos fiscales, lo que da idea clara de su complejidad³.

Pero centrándonos en el traspaso de jugadores de fútbol, hay que empezar diciendo que los futbolistas profesionales —aquellos que no reciben simplemente una compensación por los gastos derivados de su práctica deportiva— mantienen con sus clubs una relación laboral de carácter especial regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Dicha norma instrumenta dos figuras para la cesión de los servicios de un deportista profesional:

— la cesión temporal con el consentimiento del jugador durante la vigencia del contrato, que debe ser consentida por el club de origen si durante una temporada no utiliza en competición oficial los servicios del jugador, con subrogación del club adquirente de los derechos y obligaciones del club de procedencia (art. 11);

— y la cesión definitiva del deportista a otro club, por mutuo acuerdo entre éste y el club de procedencia (art. 13 a).

En ambos supuestos, si la cesión tiene lugar mediante contraprestación, sobre la cantidad estipulada el deportista tendrá derecho al 15 por 100 bruto (denominado indemnización, en la cesión definitiva), salvo que se pacte otra cosa.

El primer tipo de cesión tiene como objeto mantener al futbolista en las mejores condiciones posibles, continuando la relación laboral para no perjudicar una inversión que, si bien puede no ser rentable en ese momento, puede serlo más adelante.

En cuanto a la cesión definitiva, hay que considerar que los Clubs llevan a cabo una política de «cantera» de la que poder beneficiarse años después, fichando jugadores nacionales y extranjeros muy jóvenes pero con una gran proyección deportiva de futuro. Además, juegan aquí los derechos de formación y preparación para cualquier futbolista que juegue en un gran equipo.

Aparte de la cesión, en la doble modalidad señalada, también puede rescindirse el contrato por voluntad unilateral del futbolista, en cuyo caso deberá indemnizar al club de procedencia (art. 13 i).

A continuación examinaremos cada uno de estos supuestos.

2. CESIÓN TEMPORAL CON EL CONSENTIMIENTO DEL JUGADOR

De conformidad con el RD 1006/1985, durante la vigencia de un contrato los clubes o entidades deportivas podrán ceder temporalmente a otros los servicios de un deportista profesional, con el consentimiento expreso de éste. El club o entidad deportiva deberá consentir la cesión temporal del deportista a otro club o entidad deportiva cuando a lo largo de toda una temporada no hayan sido utilizados sus servicios para participar en competición oficial ante el público.

La norma prevé que en el acuerdo de cesión se indique expresamente la duración de la misma, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia. El cesionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y de seguridad social.

3. Una vía para que Hacienda no se enterara de lo cobrado consistía en pagar un precio por el traspaso superior al realmente establecido con el club cedente, utilizando ese exceso para pagar al jugador parte de su salario a través de una sociedad radicada en el extranjero. El problema para el club es que si el jugador no reconoce ante la Inspección la relación entre esas cantidades enviadas al extranjero y su trabajo en España, podría ser acusado de delito monetario y expedir facturas falsas.

En caso de que la cesión tenga lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en el pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año.

La cantidad recibida por el jugador con motivo de la cesión tiene la consideración de rendimiento del trabajo, puesto que deriva de una relación laboral. No estaría dentro de las indemnizaciones exentas por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en la normativa que regula la ejecución de sentencias, citadas en el art. 7 e) TRIRPF de 2004. Primero, porque se exceptúa de la exención la indemnización establecida en virtud de pacto o contrato, que es lo que habitualmente sucederá aquí. Y segundo, porque aunque no se hubiera fijado la cuantía de la indemnización en el contrato y se aplicase el 15% del RD de 1985, consideramos que la cesión temporal no encaja en «el cese voluntario del trabajador por causas justas derivadas del incumplimiento del empleador» del Estatuto de los Trabajadores, pues la cesión temporal es una figura plenamente aceptada en el mundo futbolístico y no supone un incumplimiento por parte del empleador. En efecto, la normativa laboral exige que el cese obedezca a modificaciones sustanciales que perjudiquen la formación o menoscaben la dignidad del trabajador; falta o retraso en el pago del salario; o cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor. Y en el caso que comentamos no concurre ninguno de estos supuestos y sí la aquiescencia del jugador.

Surge la duda de la aplicación de la reducción del 40%, aplicable a los rendimientos cuyo período de generación sea superior a dos años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Evidentemente, si la relación laboral lleva más de dos años, se aplicará la reducción. En otro caso, entendemos que no encaja en ninguno de los supuestos del art. 10 RIRPF⁴. Únicamente las cantidades satisfechas por el club con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los límites reglamentarios podrían beneficiarse de la reducción.

Por otro lado, tras la cesión el futbolista cobrará un sueldo del club que lo acoge pero también del club cedente, en la mayoría de los casos. Hay que pensar que al club cedente le interesa que el jugador se revalorice y normalmente la cesión se produce porque no juega en el equipo de procedencia. Pero si el adquirente tiene menos recursos económicos y no puede pagarle la misma nómina, será preciso incrementarla por el club de origen que, de este modo, reducirá el sueldo que antes le pagaba en la cantidad abonada por el club de acogida y se beneficiará de que su jugador juegue en ese otro equipo y pueda revalorizarse⁵.

4. Tienen dicha consideración exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:
 - a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo, que excedan de los importes previstos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto.
 - b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
 - c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
 - d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos de sepelio o entierro que excedan del límite declarado exento, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.
 - e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.
 - f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.
 - g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
5. Esto es lo que ocurrió con el futbolista Elvir Balic, que fue adquirido por un elevado precio por el Real Madrid, con el que firmó seis temporadas con el Real Madrid, de 1999 a 2005, con 2.862.666 € de retribución bruta anual. Sin embargo, la segunda fue relegado a la suplencia. Por ello fue cedido temporalmente al Rayo Vallecano la temporada 2001-2002, pagándole este club 340.000 € y el Real Madrid otros 2.051.000 €. Al respecto puede verse un comentario a la Sentencia del Juzgado de lo Social que enjuició el despido de dicho jugador por el Rayo Vallecano en GONZÁLEZ DEL RÍO, J. M.. «Cesión temporal de deportista profesional y despido disciplinario: el Caso Vallecano en GONZÁLEZ DEL RÍO, J. M.. «Cesión temporal de deportista profesional y despido disciplinario: el Caso Vallecano» (comentario a la Sentencia del JS núm. 11 de Madrid, de 8 julio 2002)», *RJD* 2/2002, pgs. 133 y ss.

El jugador deberá declarar sus ingresos totales como renta del trabajo. Dado que percibe rentas de dos clubes lo normal será que tenga que pagar elevadas cantidades de dinero en la declaración del IRPF pues la retención se calculará por separado para cada pagador y será sensiblemente inferior a la cuota líquida.

3. CESIÓN DEFINITIVA DEL DEPORTISTA A OTRO CLUB, POR MUTUO ACUERDO ENTRE ÉSTE Y EL CLUB DE PROCEDENCIA

Cuando la relación laboral se extinga por mutuo acuerdo de las partes con ocasión de la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato. En caso de ausencia del pacto, al igual que en la cesión temporal, la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada.

En este supuesto, la indemnización percibida por el deportista tampoco estará exenta, pues para ello la extinción debería producirse por incumplimiento del empresario, y aquí se produce por mutuo acuerdo entre las partes. En cambio, sí será rendimiento del trabajo irregular en todo caso, aunque no se haya generado en más de dos años, pues dentro de los supuestos previstos por el RIRPF como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se citan expresamente las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral⁶.

Para el club cedente, al precio percibido por el traspaso tendrá que restarse el importe que en su momento se pagó por el jugador, para integrar la diferencia como ganancia o pérdida procedente del inmovilizado inmaterial en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Además, durante los años que el jugador permaneció en el club se habrá amortizado la inversión, conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo restar dichas partidas del valor de adquisición a efectos del cálculo de la variación patrimonial⁷. En suma, se trata de determinar la variación patrimonial por diferencia entre el valor de transmisión, minorado en los gastos y tributos satisfechos por el transmitente, y el valor de adquisición, constituido por el importe satisfecho en la adquisición de los servicios del jugador más las inversiones y mejoras efectuadas, menos las amortizaciones.

En cuanto al adquirente, la jurisprudencia ha determinado su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales hasta 1985 (STS 3-3-1997), y su sometimiento al IVA en concepto de traspaso desde su aplicación en nuestro país el 1 de enero de 1986 (SSTS 4-3-1998 y 16-7-1998), por ser los clubes sujetos pasivos de este impuesto y considerando los servicios de sus jugadores un activo inmaterial susceptible de transmisión.

En nuestra opinión, este tipo de operaciones no debiera calificarse como traspaso. Dicha figura supone la subrogación del nuevo sujeto en la posición del anterior, manteniéndose las condiciones del primer contrato en el nuevo. En este sentido, los arts. 8 y 32 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, definen la cesión —o traspaso— como la cesión del inmueble a un tercero, cesionario, que se subrogará en la posición del cedente frente al acreedor⁸. Si se trata de vivienda, se exige el consentimiento escrito del arrendador, mientras que si es para uso distinto del de vivienda no es preciso contar con dicho consentimiento. En el caso

6. Hasta el 31-12-2002 la cuantía sobre la que se aplicaba la reducción del 40% estaba limitada por el importe resultante de multiplicar 17.900 € por el número de años de generación del rendimiento y, en caso de percibirlo de forma notoriamente irregular en el tiempo se tomaban cinco años. Por tanto, un jugador con un año de contrato que llegase a un acuerdo con su club para ser cedido definitivamente a otro club tenía una reducción de 35.800 € sobre la indemnización percibida (el 40% de 89.500).

7. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a los Clubes de Fútbol utilizan las cuentas «Amortización de los derechos de adquisición de jugadores» y «Amortización acumulada de los derechos de adquisición de jugadores», para reflejar el gasto anual en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y el acumulado en el Balance de Situación.

8. En relación a la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964, la STS de 28-11-1986 afirmó que la doctrina legal y el art. 29 claramente señalan que el traspaso confiere una subrogación al cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, nacidos del contrato de arrendamiento, y por lo tanto al segundo le alcanzan los efectos de una cláusula de estabilización de la renta.

de que la cesión o traspaso se realice sobre un local de negocio –arrendamiento para uso distinto del de vivienda–, el arrendador tiene derecho a aumentar en un 20 por 100 la cuantía de la renta fijada. En cambio, aquí se extingue el vínculo del jugador con el club de origen –desapareciendo el objeto del traspaso– y se fijan nuevas condiciones contractuales que no tienen por qué limitarse a una subida del 20 por 100 del salario. Además, a diferencia del traspaso de local de negocio en que no es preciso contar con el consentimiento del arrendador, en la cesión definitiva de futbolistas el equivalente al arrendador –club cedente– sí debe dar su aprobación mediante un acuerdo con el futbolista.

La cesión provisional durante la vigencia del contrato sí responde al concepto de traspaso, la cesión definitiva con resolución de contrato no, suponiendo para el cedente una indemnización por la rescisión del contrato con su jugador.

Y puesto que lo recibido por el club de procedencia es una indemnización que no constituye compensación o contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, no debería pagarse este impuesto (pese a la jurisprudencia contraria y la postura de la Dirección General de Tributos favorable a su aplicación)⁹.

4. RESCISIÓN DEL CONTRATO POR VOLUNTAD UNILATERAL DEL FUTBOLISTA

El artículo 16 del RD 1006/1985 prevé los efectos de la extinción del contrato por voluntad del deportista, sin causa imputable al club. Advierte que 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 jugador considere estimable. A continuación establece que si el deportista contrata sus servicios con otro club o entidad deportiva, en el plazo de un año desde la fecha de extinción, éstos serán responsables subsidiarios del pago de las obligaciones pecuniarias señaladas.

En cambio, la resolución del contrato solicitada por el deportista profesional fundada en una causa justa para que el trabajador pueda solicitar la extinción del contrato¹⁰, producirá los mismos efectos que el despido improcedente sin readmisión. Por tanto, en tal caso la indemnización no será para el club sino para el jugador.

En ocasiones las cláusulas de rescisión fijadas por los clubes a los deportistas pueden parecer desorbitadas. En septiembre de 2006 se ha visto en el caso del jugador Fernando Torres, rebajándose de los 90 millones de euros iniciales a cuarenta millones, tras la ampliación de su contrato inicial con el Atlético de Madrid. Se trata, en todo caso, de medidas restrictivas de la competencia para garantizar la viabilidad de las competiciones deportivas puesto que en una situación de libre mercado, sin trabas a la movilidad de los deportistas, lo mejores equipos acumularían a los mejores jugadores y siempre ganarían, con lo que disminuiría el interés del público por estos espectáculos. El caso Miralles resulta muy significativo al respecto. Era un jugador de la cantera de un prestigioso Club de baloncesto, desde 1995 hasta el año 2000. En la temporada 2000-2001 firma un acuerdo por dos años, el primero por 7 millones de ptas. y el segundo por 10 millones. Asimismo, se fijó una cláusula de rescisión «libremente convenida por

9. Según GARCÍA NOVOA no es una contraprestación por la transmisión de un bien sino que comporta una indemnización por la renuncia anticipada de un contrato de duración determinada. Ver «La tributación del traspaso de futbolistas (comentario a la STS de 4 de marzo de 1998)», *JT*, 1998, pgs. 37 y 38. Abundando en esta idea, CHICO CÁMARA sostiene que los traspasos dan lugar a unas indemnizaciones que pueden calificarse como indemnizaciones generadas por la renuncia limitada en el tiempo de la prestación laboral (cesión temporal) o por la resolución anticipada del contrato de trabajo (cesión definitiva), y observa que ésta fue la conclusión de la SAN de 26 de febrero de 1991, posteriormente desautorizada por el Tribunal Supremo. Cfr. «Las indemnizaciones percibidas en los traspasos de jugadores de fútbol por entidades no residentes y su discutible sujeción al Impuesto sobre Sociedades (comentario a la STS de 16 de julio 1998)», *RJD* 2/1999, pg. 205.
10. Son los siguientes supuestos: modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en perjuicio de su formación profesional o en menoscabo de su dignidad, falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario, y cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor.

ambas partes» en 200 millones de ptas. Debido a los pocos encuentros disputados la primera temporada, en que contaba 18 años de edad, decide firmar un contrato la siguiente temporada con otro Club de primera categoría, por una retribución de 10 millones de ptas. Con el nuevo Club pactó una cláusula por la que se hacía «responsable totalmente del pago de las indemnizaciones que pueda estar obligado a satisfacer al Club» de origen, acogiéndose al RD 1006/1985 y exonerando de toda responsabilidad al Club firmante.

Un Juzgado de lo Social consideró que la cláusula no era abusiva pero que procedía atemperar su cuantía, puesto que el jugador había cumplido la mitad de su contrato, reduciéndola a la mitad. Ambas partes la impugnaron ante el TSJ de Cataluña, que sentenció la validez de la cláusula y condenó al abono de toda la cuantía¹¹.

A nuestro juicio, la cláusula de rescisión es equiparable a la cláusula penal del art. 1152 Código Civil. La cláusula penal o pena convencional es definida por CASTÁN como «aquella obligación accesoria que las partes agregan a una obligación principal, *al objeto de asegurar el cumplimiento de ésta*, imponiendo a cargo del deudor una prestación especial (consistente, por lo general, en pagar una suma de dinero) para el caso de que incumpla su obligación o no la cumpla de modo adecuado». Como principales funciones que puede desempeñar esta figura destaca tres: una función *liquidadora del daño*, evaluando anticipadamente los perjuicios, una función *estrictamente penal*, consistente en castigar el incumplimiento o cumplimiento inadecuado, y como finalidad más general, normal y típica una función *coercitiva* o de *garantía* consistente en estimular al deudor al cumplimiento de la obligación principal, ante la amenaza de tener que pagar la pena¹². Se establece voluntariamente en un contrato para que produzca efectos sobre el mismo, con carácter de garantía, con el objeto de reemplazar los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento total, defectuoso o tardío, y es sensiblemente superior a lo que correspondería, conforme las circunstancias del negocio jurídico al que afecta. Por ello puede modularse por el juzgador si la obligación ha sido en parte cumplida por el deudor, conforme al art. 1154 Código Civil¹³. En el caso de este jugador pensamos que habría que tener en cuenta fundamentalmente su salario y el tiempo que faltaba para la expiración del contrato en relación al plazo total del mismo. También es significativo el contrato firmado con el segundo Club, que le volvió a contratar por 10 millones de ptas. En tal sentido nos parece un tanto desorbitada dicha Cláusula, veinte veces superior a su sueldo anual, y se nos antoja más ajustada a Derecho la sentencia del Juzgado de lo Social, si bien no es menos cierto que el jugador debió esperar el año que le faltaba para firmar por otro Club, pero la inexperiencia de su juventud y los pocos minutos de juego desataron su decisión final.

Aunque la cláusula penal tiene la doble función reparadora y punitiva, en cuanto no sólo procura la indemnización sino que la vuelve más gravosa para el deudor y establece, además, un régimen de privilegio a favor del acreedor (STS 8-1-1945), en los contratos tiene una función liquidatoria de evaluación objetiva y anticipada de los daños y perjuicios asignados por el incumplimiento contractual (STS 24-5-1982). En el tipo de contratos que estamos comentando, entre Clubes y jugadores, consideramos que la cláusula no debe cumplir una función penal sino compensatoria o liquidadora del daño, por los gastos ocasionados en este caso en la formación del jugador, y coercitiva o de garantía para que éstos cumplan todo su contrato¹⁴.

11. Un comentario a esta Resolución se encuentra en LIMÓN LUQUE, M. A., «A propósito del Caso "Miralles": la dimisión del deportista profesional y las cláusulas de rescisión. Comentario a la STSJ Cataluña 2 de febrero de 2004». *RJD* 2/2004, pgs. 381 y ss.
12. Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral, tomo tercero...*, ob. cit., pgs. 202 a 206.
13. En cuanto a su modulación por las partes, señala CASTÁN que en caso de cumplimiento parcial o irregular «concede el Código facultades al juez para moderar equitativamente la pena estipulada (art. 1154)», siendo la moderación independiente de la buena o mala fe del deudor (pgs. 209 y 210). Sobre la facultad moderadora de los Tribunales pueden verse las SSTS de 21-11-1991, 27-7-1992, 10-3-1995 y 12-12-1996, donde se señala que la facultad moderadora la ejercita el Tribunal de instancia. La SAP de Granada señaló que los Tribunales pueden moderarla reduciendo el alcance de la pactada a términos más concordes con la justicia y la moral (*Actualidad Civil*, 1992-2, 167).
14. Hay que recordar como se ha dicho que la cláusula penal de la obligación civil puede cumplir funciones muy diferentes dependiendo de la voluntad de las partes: desde tener un carácter rigurosamente penal, hasta cumplir una mera función compensatoria, o, incluso, que el acreedor deba optar entre el cumplimiento o el pago de la pena. Ver Díez Picazo, L., *Fundamentos del Derecho civil...*, ob. cit., pg. 399.

Respecto de la tributación de su importe, en la imposición directa, en cuanto que indemnización, el importe de la cláusula constituirá una disminución patrimonial para el jugador y una ganancia para el Club de origen.

En la imposición indirecta no estaría sujeta al IVA al realizarse la entrega por un particular –jugador de un Club con una relación laboral, aunque sea especial– y tampoco al ITP pues no somete a tributación las indemnizaciones.