



Universidad de Oviedo

FACULTAD DE DERECHO

**PCEO EN DERECHO/ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

2022/23

TRABAJO FIN DE GRADO DERECHO

**LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS
DEPORTISTAS PROFESIONALES: REFERENCIAS AL IRPF
E IRNR.**

**THE TAXATION OF INCOME OBTAINED BY
PROFESSIONAL ATHLETES: REFERENCES TO IRPF AND
IRNR.**

Miguel Fernández Fanjul

OVIEDO, JULIO DE 2023.

**DECLARACIÓN RELATIVA AL ARTÍCULO 8.3 DEL REGLAMENTO SOBRE LA ASIGNATURA TRABAJO FIN DE GRADO
(Acuerdo de 5 de marzo de 2020, del Consejo de Gobierno de la Universidad de Oviedo)**

Yo **MIGUEL FERNÁNDEZ FANJUL**, con DNI

DECLARO

Que el TFG titulado **“LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES: REFERENCIAS AL IRPF E IRNR”** es una obra original y que he citado debidamente todas las fuentes utilizadas.

En Oviedo, a 03 de julio del 2023.

Fdo.:

RESUMEN:

En el presente trabajo, analizaremos la naturaleza de las rentas obtenidas por los deportistas profesionales y los diferentes tributos que los gravan en nuestro ordenamiento; En concreto nos referiremos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En primer lugar, analizaremos qué rentas quedan gravadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, impuesto que constituye el eje de la tributación de las rentas en nuestro sistema tributario.

Con carácter previo debemos analizar cuál es el criterio para considerar que se tiene la residencia en España, condición para quedar sujeto a este impuesto adentrándonos en las especificidades de la conocida "Ley Beckham". También estudiaremos las exenciones aplicables, que se traducen en un beneficio aplicable a los ingresos percibidos por el deportista.

Seguidamente, nos detendremos en el análisis de los dos principales rendimientos en los que cabe subsumir las rentas obtenidas por los deportistas dentro de este impuesto. Por un lado, veremos los rendimientos del trabajo y, por otro lado, los rendimientos de actividades económicas. A continuación, nos detendremos en la calificación a efectos del IRPF de las rentas obtenidas a través de los derechos de imagen, concepto de gran dificultad en cuanto a su tratamiento tributario y que, por ello, suscita gran interés en este trabajo. Continuaremos examinando las diferentes ganancias patrimoniales que puedan afectar a los deportistas profesionales.

Finalmente, el trabajo se centrará en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que grava las rentas obtenidas por aquellos deportistas que no pueden considerarse residentes en España conforme a los puntos de conexión establecidos en las normas tributarias; Este impuesto, complementario del IRPF, resulta, por tanto, de importancia para los deportistas y haremos una breve referencia al mismo.

ABSTRACT:

In the present work we will analyse the nature of the income that professional athletes obtain and the different taxes that are levied in our ordinance; Specifically, we will refer to the Personal Income Tax and the Non-Resident Income Tax.

In the first place, we will analyse what income is recorded in the Personal Income Tax, a tax that constitutes the axis of the taxation of income in our tax system.

As a preliminary, we must analyse what are the criteria to consider residence in Spain, a condition to be subject to this charge, delving into the particularities of the so-called "Beckham Law". We will also study the applicable exemptions, which translate into a benefit applicable to the income received by the athlete.

Next, we will focus on the analysis of the main income in which it is necessary to subsume the income obtained by athletes within this tax. We will see, on the one hand, income from work and, on the other hand, income from economic activities. Next, we will focus on the classification of the effects of personal income tax on the income obtained from image rights, a concept of great difficulty in terms of its tax treatment and that, therefore, arouses great interest in this work. We will continue to examine the different wealth gains that can affect professional athletes.

Finally, the work will focus on the Non-Resident Income Tax, which registers the income obtained by those athletes who cannot be considered residents in Spain according to the connection points established in the tax regulations; This tax, complementary to personal income tax, is therefore important for athletes and we will make a brief reference to it.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS:

IRPF.....	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS.....	Impuesto sobre Sociedades
IRNR.....	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
RAE.....	Real Academia Española
RD.....	Real Decreto
CE.....	Constitución Española
ART.....	Artículo
LIRPF.....	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RFEF.....	Real Federación Española de Fútbol
SAD.....	Sociedad Anónima Deportiva
ET.....	Estatuto de los Trabajadores
TRLIRNR.....	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
DGT.....	Dirección General de Tributos
TEAC.....	Tribunal Económico-Administrativo Central

ÍNDICE:

RESUMEN:.....	1
ABSTRACT:.....	2
ÍNDICE DE ABREVIATURAS:.....	3
1. INTRODUCCIÓN:	5
2. TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF):	7
2.1 EL DEPORTISTA Y EL CRITERIO DE RESIDENCIA EN ESPAÑA:	8
2.1.1 RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS. ESPECIAL MENCIÓN AL REAL DECRETO 687/2005 (“LEY BECKHAM”):	11
2.2 EL DEPORTISTA Y LAS EXENCIONES EN ESPAÑA:.....	14
2.3.1 RETRIBUCIONES DINERARIAS (SUELDOS Y SALARIOS):	21
2.3.2 RETRIBUCIONES EN ESPECIE:.....	25
2.3.3 PERCEPCIONES EXTRASALARIALES:	27
2.3.4 RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO:	28
2.4 RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS:.....	29
2.5 LA DIFÍCIL CALIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN A EFECTOS DEL IRPF:	31
2.5.1 LAS POSIBLES CALIFICACIONES EN LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN:	31
2.5.2 LA DIFERENCIA ENTRE TRIBUTAR LOS DERECHOS DE IMAGEN POR IRPF Y POR IS:	35
2.5.3 LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN Y LOS CONCEPTOS DE FRAUDE Y ELUSIÓN FISCAL:	36
2.6 GANANCIAS PATRIMONIALES:.....	38
3. REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES:.....	40
3.1 REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES:	41
4. CONCLUSIÓN:	43
BIBLIOGRAFÍA:.....	45

1. INTRODUCCIÓN:

Este trabajo está dedicado al estudio de la tributación de los deportistas y a analizar su problemática. Partiendo de la normativa española y teniendo en cuenta que se trata de un tema controvertido que precisa de una regulación específica y exhaustiva, iremos planteando problemas relacionados con los distintos impuestos por los que pueden o podrían tributar los deportistas, atendiendo a las soluciones que aportan los juristas expertos en la materia.

El principal problema de la tributación de los deportistas profesionales, y sobre el que va a versar la mayor parte del trabajo, deriva de las importantes sumas de dinero que ganan al año y durante un período de su vida muy concentrado, lo que se traduce en un incremento de la progresividad tributaria. Esto propicia que en ocasiones estos deportistas pretendan, con conocimiento o sin él, eludir a hacienda. La principal pregunta que podemos hacernos entonces es, ¿cómo articulan su elusión a Hacienda? Pues bien, la situación más frecuente es que, para ahorrar impuestos, los deportistas tributen creando sociedades off shore, es decir, en paraísos fiscales, lo que les permite ahorrar grandes cantidades de impuestos. Veremos estas situaciones a lo largo del trabajo.

Conviene comenzar haciendo una alusión a los diferentes artículos de la Ley del Deporte que se consideran importantes para introducir el trabajo. Esta ley establece el marco jurídico regulador del deporte.

En el artículo 1.1 se habla del objeto: “La presente Ley tiene por objeto establecer el marco jurídico regulador del deporte, de conformidad con lo previsto en el artículo 43.3 de la Constitución Española y en el marco de las competencias que corresponden a la Administración General del Estado, respetando las competencias de las Comunidades Autónomas”.

En el artículo 21, apartados 1 y 2, se hace referencia a los deportistas profesionales a quienes realmente se refiere en este trabajo. En el punto 1 los define, como “aquellos que tienen una relación de carácter regular, y que se dedican de forma voluntaria a la práctica deportiva dentro del ámbito de organización y dirección de un club, siempre, a cambio de una retribución”; esto último es importante ya que de lo contrario no serán profesionales sino amateurs y la relación entre club y deportista cambia, en relación especialmente con la retribución del deportista.

Siguiendo con este artículo, el punto 2, por su parte, señala que “también tendrán la consideración de deportistas profesionales aquellas personas que se dediquen voluntariamente y de manera habitual a la práctica deportiva por cuenta propia, ..., perciban por dicha actividad profesional por cuenta propia retribuciones económicas”.

Es decir, este artículo nos distingue entre la práctica del deporte de manera profesional por cuenta propia o por pertenencia a un club, este aspecto será fundamental en el trabajo.

En lo que respecta a esta Ley del Deporte, también debemos referirnos al artículo 27. En él se exponen los derechos de los deportistas profesionales, apartado 1, b) “A recibir un tratamiento fiscal específico adaptado a la duración de su carrera profesional y a los ingresos generados durante la misma”. Esto nos da pie a comentar otras dos situaciones singulares con respecto al trabajador deportista, que son, por un lado, la duración en el tiempo que tienen sus carreras profesionales y, por otro lado, los ingresos que reciben en ese periodo de tiempo.

Este tiempo es singularmente corto, por lo que el legislador lo tiene en cuenta y, en principio, pretende ser más favorable con él. Además, en cuanto a los ingresos que perciben los deportistas, en numerosas ocasiones son elevados o muy elevados, pero el corto espacio de tiempo en el que los perciben propicia que el legislador le ofrezca formas de tributar menos gravosas. Entiende el legislador que no va a recibir estas remuneraciones tan elevadas hasta la edad de jubilación por lo que se le intenta favorecer para que pueda ahorrar de cara al futuro.

Por otro lado, otra Ley singularmente importante para el trabajo es la Ley que determinará el tratamiento tributario de los trabajadores en general, y de los deportistas profesionales en particular, la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades (en adelante IS), sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) y sobre el Patrimonio. En esta Ley se regula en esencia el tratamiento tributario de los deportistas profesionales, por lo tanto, será la Ley fundamental sobre la que se fundamenta todo el trabajo.

Se ha querido dotar al deportista de un tratamiento o protección especial, que justificará, eventualmente, un tratamiento tributario diferente. Pues bien, en este trabajo analizaremos los siguientes impuestos directos:

- Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas.
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Pero, sobre todo, trataremos de exponer algunas cuestiones complejas a la hora de tributar el deportista por uno u otro impuesto y analizaremos determinados supuestos de elusión fiscal cometidos por los deportistas profesionales y las medidas que se han ido tomando en materia tributaria para tratar de evitar esta práctica calificada como fraudulenta.

2. TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF):

Para comenzar este capítulo del trabajo dedicado a la tributación de los deportistas profesionales como trabajadores españoles, debemos recordar que los deportistas ejercen una actividad deportiva profesional y, por tanto, son trabajadores profesionales y tributarán como ello, en la mayor parte de ocasiones, por el IRPF. Se hace hincapié en los deportistas profesionales puesto que como indica Labe Abogados “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplica del mismo modo a deportistas profesionales como a cualquier otra persona que genere dinero”¹, pudiendo desempeñar estos su trabajo, bien dentro de un club o sociedad anónima, o bien por cuenta propia. En ambas situaciones tributarán por este impuesto, lo que cambiará es, como ya dijimos, la clasificación según el rendimiento del que se trate.

Por tanto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el impuesto central del trabajo porque, como ya hemos dicho, la mayor parte de deportistas, bien trabajen para un club, bien trabajen por cuenta propia, tributarán por sus rendimientos a través de este impuesto.

Vamos entonces a definir este impuesto. Lo define el artículo 1 de la Ley 35/2006 (en adelante Ley del IRPF), a la cual estaremos, por cierto, haciendo constante referencia al ser la Ley que regula el impuesto sustancial del trabajo. Pues bien, lo define así: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”.

Por otro lado, debemos destacar un aspecto esencial y es que el impuesto grava, en efecto, la renta de las personas físicas. Pero, con una importante matización, grava la renta de las personas físicas residentes en España. Como señala el artículo 8 de la Ley del IRPF “Son contribuyentes por este impuesto: Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español”. Es por esto, por lo que empezaremos con un análisis de la residencia en España.

En este apartado del trabajo, veremos, entonces, las cuestiones relativas al criterio de residencia de los deportistas en nuestro país. Por otro lado, veremos también las cuestiones referentes a las exenciones que pueden llegar a tener los deportistas, en su condición de trabajador profesional. Y posteriormente nos centraremos en los rendimientos, tanto del

¹ LABE ABOGADOS “La fiscalidad de los deportistas españoles”. <https://labeabogados.com/asesoria-fiscal-contable/la-fiscalidad-de-los-deportistas-espanoles/>

trabajo, como de actividades económicas y también aquellos que generan por cesión de derechos de imagen y las posibles ganancias patrimoniales que tengan.

Además, en los capítulos relativos a la residencia, las exenciones y la cesión de derechos de imagen haremos constantemente referencias a los conceptos de fraude y elusión fiscal, muy presentes siempre cuando hablamos de estos conceptos y los relacionamos con los deportistas profesionales.

Haremos, con todo esto, un análisis en profundidad de la importancia del IRPF con respecto a la tributación del deportista profesional en España.

2.1 EL DEPORTISTA Y EL CRITERIO DE RESIDENCIA EN ESPAÑA:

En primer lugar, y antes de entrar en el análisis de los rendimientos sujetos al IRPF y sus consideraciones con respecto a los deportistas, nos detenemos en la importancia de los criterios de residencia, para conocer si se pueden considerar obtenidas las rentas en territorio español.

Empezaré con un análisis de los artículos 8 y 9 de la Ley del IRPF. “Será considerada residencia habitual del contribuyente la del territorio español, cuándo:

- Permanezca más de 183 días del año natural en territorio español, criterio de residencia efectiva y permanente.
- Radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del deportista (el lugar donde se sitúe el lugar de trabajo, de la actividad profesional o la sede de negocios, donde se concentren la mayor parte de las inversiones, desde donde se administren los bienes, e incluso, el lugar en el que el deportista obtenga la mayor parte de sus rentas.
- Resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan”.

No obstante, la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo una modificación al criterio de residencia anterior que afectó de forma directa a los deportistas. Esta modificación está relacionada con el Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes, regulado en el Real Decreto Legislativo 5/2004, y permite tributar a un tipo menor durante el año en el que lo soliciten y los cinco siguientes, no obstante, la normativa y la problemática relativa al Impuesto a la Renta de No Residentes será analizada en un apartado posterior dedicado en exclusiva a este impuesto.

Siguiendo con la problemática del criterio de residencia, han sido numerosos los problemas que se han planteado en relación con el criterio de residencia y los deportistas; algunos de los más conflictivos han sido los de Fernando Alonso y Arantxa Sánchez Vicario.

En el caso de Fernando Alonso, ha habido cierta controversia en relación con su residencia fiscal, sobre todo cuando comenzó a aparecer en la Lista Falciani. Esta lista es la cara oculta del secreto bancario suizo, que detalla las cuentas en el HSBC Private Bank (Suisse) de 127.000 nombres de clientes extranjeros en la entidad². Lo cierto es que nunca ha tenido ningún conflicto con el fisco. En 2011 regresó a España y Hacienda no le pidió ningún papel porque todo estaba en perfecto estado de revista tributaria³. Durante su carrera en la Fórmula 1, Alonso ha pasado por diferentes equipos y ha vivido en varios países, lo que ha llevado a cuestionarse sobre dónde debería tributar sus ingresos. El tema se ha vuelto especialmente relevante debido a las diferencias de tributación entre países, lo que puede tener un impacto significativo en la cantidad de impuestos que se deben pagar.

En el caso de Alonso, estableció su residencia fiscal en Suiza en 2010. Suiza es conocida por tener un sistema fiscal favorable para los deportistas de alto nivel, ya que ofrece beneficios fiscales significativos.

Otro caso que podemos comentar es el de Arantxa Sánchez Vicario, quien generó controversia cuando supuestamente se trasladó a Andorra para aprovechar un régimen fiscal más favorable. Se le acusó de evadir impuestos en España, donde había obtenido importantes beneficios económicos de su carrera como tenista.

Nos detenemos ahora en la sentencia del Tribunal Supremo, núm. 11/11/2009, para ver estos problemas aludidos en relación con el criterio de residencia. En esta sentencia se terminó por condenar a Arantxa Sánchez Vicario, desestimando el recurso de casación planteado por la deportista. Se obligó a la tenista a pagar 3,5 millones de euros por fraude fiscal, entre los años 1989 y 1993.

En el pronunciamiento se negó que la deportista hubiese dejado de residir en España para pasar a residir en Andorra, señalando lo siguiente: "es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo

² "Quién es quién en la lista 'Falciani': de Fernando Alonso a Elle McPherson". https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/quien-es-quien-en-la-lista-falciani-de-fernando-alonso-a-elle-mcpherson_PsQ9FviJPwiO8az3T2hOy3/

³ "Fernando Alonso no es un defraudador, pero tampoco un santo ni un modelo". https://www.vozpopuli.com/deportes/formula_1-fernando_alonso-lista_falciani-ferrari_0_779022119.html

en ningún momento". Y continua: "resulta indudable que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar si a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido"⁴.

Es de extraordinaria importancia el concepto mencionado en el párrafo anterior de "efectividad", puesto que vemos que no basta con la simple solicitud, sino que debe existir demostración de la referida residencia por un periodo mayor a 183 días en este caso en Andorra, como indica la Ley del IRPF.

En cuanto al piloto Fernando Alonso, nunca se pudo confirmar que hubiese fraude fiscal en sus operaciones. Simplemente se estableció en Suiza para beneficiarse de su régimen fiscal, mucho más favorable que el español. Sin embargo, no parece que haya eludido impuestos al fisco español; Además, hace muchos años que ya no tiene su residencia efectiva en territorio español.

Haciendo más hincapié, si cabe, en los conceptos de fraude y elusión fiscal⁵, vemos cómo, en múltiples ocasiones están íntimamente relacionados con el criterio de residencia en territorio español. Aunque la normativa tributaria ha ido estableciendo y regulando medidas para limitar el fraude fiscal de los deportistas profesionales, sin embargo, ello no ha impedido que se hayan producido numerosos casos de fraude. Como señala Morón Pérez "El ordenamiento tributario ha ido estableciendo medias antielusorias, a remolque de la realidad, para combatir el fraude fiscal en el ámbito deportivo. Primero fue la redefinición del concepto de residencia, introduciendo además del criterio de la permanencia en nuestro territorio, el del centro de intereses y la presunción de residencia cuando reside el cónyuge y los hijos. Más tarde se otorgó la consideración de contribuyente en el IRPF, durante cinco ejercicios, al sujeto que establecía su residencia en un paraíso fiscal"⁶.

Sin embargo, estas medidas no han sido suficientes para acabar con el fraude y la elusión fiscal.

⁴ "El TS confirma que Arantxa Sánchez Vicario debe pagar 3,5 millones a Hacienda". *Aranzadi*, 2009.

⁵ Enuncia Pérez Bocanegra que "La elusión fiscal tiene como objetivo pagar la menor cantidad de impuestos dentro de los límites que establece la Ley, en algunas ocasiones aprovechando las lagunas legales de la legislación de los países". La evasión o fraude fiscal, por su parte, "consiste en evitar el pago de la mayor parte o la totalidad de los impuestos a través de prácticas ilegales. Esta práctica implica generalmente la falsificación y el encubrimiento de la verdadera naturaleza del negocio con el objetivo de reducir o modificar su responsabilidad fiscal".

"Es decir, la diferencia fundamental de una y otra práctica radica en la legalidad de uno y otro. Ahora bien, ninguna de ellas suele ser ética, aunque la elusión fiscal no tenga consecuencias penales. Además, mientras en la elusión fiscal se busca el asesoramiento de expertos fiscales, la evasión fiscal está normalmente relacionada con casos de corrupción o actividades delictivas".

<https://perezbocanegra.com/evasion-fiscal-elusion-fiscal-se-diferencian/>

⁶ "La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (Análisis de algunos casos recientes)". *Anales de derecho, Universidad de Murcia*, 2015, pág. 3.

2.1.1 RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS. ESPECIAL MENCIÓN AL REAL DECRETO 687/2005 (“LEY BECKHAM”):

Analizaremos en este apartado una modificación normativa en relación con el criterio de la residencia que afectó particularmente a los deportistas hasta el año 2015 desde la aprobación del Real Decreto 687/2005, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, actualmente integrado en el Real Decreto 439/2007, también conocido como “Ley Beckham”, por ser el futbolista inglés el primero que se benefició de esta ventaja fiscal.

El objetivo principal de esta norma fue la atracción de talento al territorio español, consecuencia de unos tipos impositivos más bajos, pretendiendo que España pueda competir con los demás países del mundo en un contexto de globalización.

Con casi veinte años de vigencia, esta norma comporta un régimen particular en favor de aquellos trabajadores que se hayan desplazado al territorio español para ejercer su trabajo, como en muchas ocasiones ocurre con los deportistas. Se conoce como el régimen de los impatriados, al equiparar a los beneficiarios de esta ley con los no residentes. La primera situación a la que dio “cobijo” esta ley fue la de David Beckham, quien en 2003 fichó por el Real Madrid; El futbolista fue uno de los primeros beneficiados por este Real Decreto en su situación de futbolista impatriado. Dicha norma, particularmente, regula una excepción al régimen general previsto en el artículo 9 de la Ley del IRPF, las diferencias entre un ciudadano español que tributa como tal por las rentas obtenidas consecuencia del desempeño de su trabajo y aquel que no debe hacerlo, al cumplir con unos requisitos concretos que citaremos en unos párrafos.

Por la importancia de esta reforma normativa, debemos analizar en detalle sus principales características.

Lo primero que debemos apuntar es que lo que pretende este Real Decreto, junto con algunas otras normas complementarias, es beneficiar a diferentes profesionales cuyas rentas son elevadas al tributar en España, dotándoles de algunos privilegios tributarios.

A priori, este régimen especial fue valorado positivamente por los clubes de fútbol, debido a que, en la mayoría de las ocasiones, son los que se hacen cargo del coste económico derivado del pago de los impuestos sobre la renta, ya que muchos deportistas de élite pactan en los contratos la cláusula “libre de impuestos”.

El mayor atractivo de este régimen especial se encuentra en que los que se acogiesen al mismo podrían tributar hasta seis años por obligación limitada y no por obligación personal, beneficiándose de una tributación al 24% de los rendimientos del trabajo. Ello supone que

aquellos trabajadores que tengan su residencia fiscal en España, consecuencia de un desplazamiento por contrato de trabajo, puedan elegir tributar al tipo previsto para no residentes en lugar de al tipo aplicable a los contribuyentes del IRPF, tipo progresivo, durante ese ejercicio del desplazamiento y los 5 siguientes.

Para poder acogerse a este beneficio Chico de la Cámara apunta algunos requisitos que detallamos seguidamente:

- En primer lugar, se precisa de una relación laboral, que no actividad económica, es decir, la realización de un trabajo, siempre por cuenta ajena. En consecuencia, el contrato de trabajo del deportista profesional debe ser a través de un contrato con un club o sociedad anónima deportiva.
- En segundo lugar, también es condición indispensable que el trabajo se realice efectivamente en España para una empresa residente en España; Se precisa el desplazamiento efectivo a España de la persona física que pueda llegar a ser beneficiaria, pudiendo cambiarse de club en cualquiera de las seis temporadas en las que podría ser beneficiario, siempre que ese club o SAD, tenga su actividad en España.
- En tercer lugar, se exige que estos rendimientos del trabajo de los que venimos hablando, no estén exentos de su tributación por IRNR; El objetivo de esto es conseguir la armonización de los Impuestos sobre la renta.
- En cuarto lugar, debemos señalar el requisito temporal. El sujeto, no debe haber residido en España durante un plazo de, al menos, cinco años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. Con anterioridad a 2007, este plazo era de diez años⁷.

Debemos apuntar que el régimen recogido en este Decreto ley se consagra como una opción tributaria que la ejercerá el deportista, por un lado, si cumple las condiciones anteriores y, por otro lado, si lo considerase conveniente o favorable.

Este régimen especial que estamos analizando no resulta aplicable a aquellos contribuyentes cuyas retribuciones previsibles en cada uno de los periodos impositivos supere los 600000 euros anuales.

La tributación conforme al IRNR (a pesar de ser residentes) conllevará, por tanto, una ventaja fiscal considerable. Sin embargo, el contribuyente que se acoja a esta opción perderá algunos beneficios fiscales que solo tienen los residentes, entre otras el mínimo personal, la exención

⁷ "Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país". *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* Nº17/2006. *Aranzadi*, 2006, pág. 5.

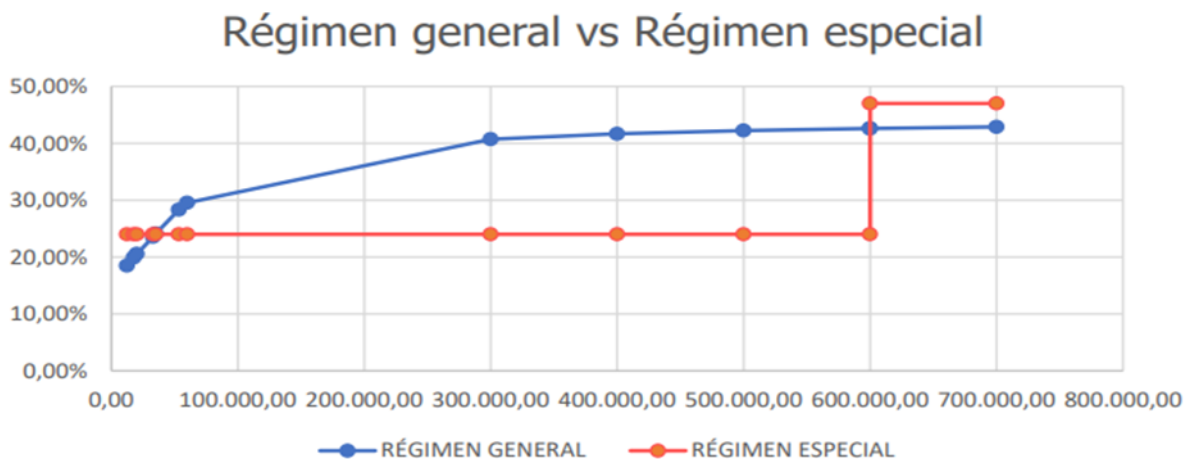
de las ganancias de patrimonio generadas por la reinversión en vivienda habitual o la deducción en cuota por los gastos de adquisición de esta.

Por otra parte, aunque permite al contribuyente acogerse a un régimen fiscal más atractivo si lo considera oportuno, plantea ciertos interrogantes también, como puede ser el concepto de retribuciones previsibles, que, según Díaz-Súnico, no está lo suficientemente claro en la ley. La Ley habla de retribuciones previsibles en el momento de determinar si el contribuyente puede tributar al 24% o debe hacerlo al tipo marginal. Según Díaz-Súnico podríamos atender a las retribuciones percibidas en el año anterior, pero puede darse la situación de que no sean parámetros comparables. El ejemplo que pone es el caso de un jugador que ficha por un gran club, en ese caso, sus retribuciones van a ser difíciles de prever, y en el caso de que se supere el umbral se debe acudir al procedimiento de regularización del tipo de retención previsto en el artículo 87 del reglamento del IRPF, Real Decreto 439/2007⁸.

Es de extraordinaria importancia señalar que, desde 2015, los deportistas profesionales están excluidos de este régimen especial y han perdido la posibilidad de verse favorecidos por el mismo. La reforma del 2014, que ya había comenzado en 2010, denominada reforma de reestructuración fiscal dejó fuera de esta ventaja fiscal a los deportistas profesionales.

Por ello, otra desventaja para los deportistas profesionales, que, en ocasiones, ganan grandes cantidades de dinero en periodos muy cortos de tiempo, es que al superar los 600000 euros deben tributar al 45%, no pudiendo acogerse a este régimen que estamos analizando.

Figura 2.1:



Fuente: *Kreston.es*

La principal consecuencia de esta "contrarreforma" es que muchos de los deportistas profesionales que tengan opción entre tributar por su trabajo aquí, con un tipo actual de IRPF

⁸ "Una vuelta de tuerca a la "Ley Beckham"". *Revista Quincena Fiscal N°4/2010 parte Opinión profesional. Aranzadi, 2010, pág.1.*

del 45%, o en otros países, siempre elegirán otros países, ya que su riqueza y poder adquisitivo se verán mucho menos perjudicados.

Parece que han salido perdiendo tanto los deportistas profesionales españoles como la Hacienda española. Y esto es porque otros países europeos cuentan con regímenes fiscales mucho más atractivos, de cara a la potenciación de riqueza de los deportistas de elite y, sin duda, ellos, aunque sean españoles, eligen vivir fuera de España, tributando menores cantidades y aumentando sus patrimonios.

Son numerosos ya los casos conocidos, tanto de futbolistas como de otros deportistas de élite, a los que hemos aludido ya, que prefieren vivir fuera y aumentar su patrimonio; véase Fernando Alonso, o multitud de futbolistas que eligen jugar en la Premier League Inglesa, entre otros motivos, por la fiscalidad más atractiva que estos países tienen, como Cazorla o Fábregas, entre otros.

2.2 EL DEPORTISTA Y LAS EXENCIONES EN ESPAÑA:

García Novoa define el concepto de exención tributaria como “una previsión legal contenida en una norma tributaria cuyo objeto es dispensar del pago del importe del tributo. Y ello, aunque ha surgido el hecho imponible, y, por tanto, quien ha realizado el presupuesto de hecho en forma de acto, hecho o negocio, estaría sujeto a la satisfacción de la obligación tributaria de no existir en el ordenamiento una previsión específica que le exime”⁹. Podremos, por tanto, hablar de exenciones totales (cuando la obligación tributaria desaparece totalmente) o de exenciones parciales (cuando la obligación tributaria nace, pero en una cuantía inferior).

La relación de rentas exentas aparece en el artículo 7 de la ya citada Ley del IRPF, pudiendo calificar a estas como beneficios fiscales. En concreto, las exenciones fiscales comprenden las ayudas a deportistas de alto nivel (artículo 7, m) de la Ley, atendiendo a una finalidad de promoción del deporte.

Comencemos con su análisis. Se dispone en el artículo 4 del Real Decreto 439/2007, que “estarán exentas las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva con el límite de 60100 euros”. Estaríamos entonces en algún caso ante exención parcial al tener un límite. El resto, obviamente, tributará como rendimiento del trabajo o rendimiento de actividad económica dependiendo de si el deportista trabaja por cuenta propia o cuenta ajena.

Existen determinadas condiciones objetivas imprescindibles para poder aplicar esta exención:

⁹ P. CHICO DE LA CÁMARA. “Régimen tributario del deporte”. *Aranzadi*, 2013, pág. 29.

En primer lugar, las ayudas deben ser financiadas directa o indirectamente por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

Por otro lado, debemos subrayar que los beneficiarios serán siempre deportistas de alto nivel, siendo este deportista calificado en la Ley 39/2022, artículo 11.1 como aquel “de interés para la Administración General del Estado, en tanto que constituye actividad y factor esencial en el desarrollo deportivo, supone un estímulo para el fomento del deporte base en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y cumple una función representativa y de reputación general del deporte español, específicamente en las competiciones deportivas internacionales”.

Esta condición puede perderse por diferentes motivos, entre los que señalaremos como más importantes el caso de que el deportista deje de ser contribuyente del IRPF por tener su residencia fiscal en un país o territorio considerado paraíso fiscal. Se califica en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude, como paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa aquel país o territorio que no tenga con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, existen numerosos países que actualmente debemos no considerar paraíso fiscal por haber firmado convenios de doble imposición como son Panamá, Jamaica, Malta o Singapur¹⁰.

Aun así, se perderá la condición de deportista de alto nivel tanto si se reside en algún territorio calificado como paraíso fiscal como si está en la denominada lista negra contenida en el Real Decreto 116/2003. Expone Chico de la Cámara que, “será el deportista quien deberá invocar la aceptación sustancial del paraíso, ..., si entiende que el territorio en el que reside no reúne tal condición”¹¹.

La segunda exención que afecta a estos profesionales es la denominada como “por despido del deportista”. Para concretar su alcance debe examinarse el artículo 7 de la Ley del IRPF y, además, el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Según el artículo 7 estaría exenta la indemnización por despido “en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”.

Las características de la exención son las siguientes:

¹⁰ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 38.

¹¹ Ibidem, pág. 39.

- El importe de las indemnizaciones está exento siempre que la extinción del contrato de trabajo tenga lugar por despido o cese del trabajador por incumplimiento del empresario.
- La indemnización exenta se corresponde con lo estipulado obligatoriamente por normativa laboral.
- Es imprescindible que la desvinculación del trabajador sea efectiva y real¹².

Centrándonos en el primer motivo, solo serán causa directa de exención aquellos despidos por incumplimiento del club, no del deportista, y nunca por motivos admitidos en derecho. Debemos tener en cuenta para este asunto lo dispuesto en relación con el despido en el Real Decreto 1006/1985. En este Decreto, en concreto en el artículo 15, se dice que “en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas...”. Por el contrario, si el despido es fundado en incumplimiento contractual grave del deportista “no dará derecho a indemnización alguna...”.

A diferencia de lo que ocurre con las relaciones laborales ordinarias, respecto a las relaciones de deportistas profesionales no existe un límite respecto de la cuantía de las indemnizaciones¹³.

Existen varios planteamientos acerca de esta situación de los deportistas profesionales:

- Pronunciamiento de la Audiencia Nacional (Sentencia de 8 de marzo de 1994): no sujeción de la totalidad de la indemnización, cualquiera que fuese su cuantía.
- Pronunciamiento de la Administración (Contestación de 29 de septiembre de 1984 a consulta): no sujeción de 42 mensualidades, cualquiera que sea el tiempo de servicio, por suponer máximo de mensualidades en que puede consistir el despido improcedente.
- ...
- Sujeción de la totalidad de la indemnización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁴.

El TEAC optó, en aplicación del Real Decreto 1006/1985, por equiparar las indemnizaciones de los deportistas con las de personal de alta dirección por analogía del tratamiento fiscal. Esta doctrina tiene su fundamento en las consultas número 2105-00, 2385-00 y V0582-05 donde la DGT entendió que “al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las

¹² Ídem.

¹³ Ídem, pág. 41.

¹⁴ Ídem.

indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones en cuenta”¹⁵. Por tanto, se considera que la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al impuesto y también a su sistema de retenciones a cuenta.

Con la aprobación de esta normativa (RD 1006/1985), existe un límite mínimo, expuesto en el artículo 15, al que ya aludimos anteriormente, de dos mensualidades. Se establece, por tanto, que únicamente debe estar exenta de tributación la cuantía cobrada que se ajuste a lo establecido en la norma laboral y que lo que corresponde es establecer esa cuantía.

Se concreta, finalmente, que, como ha señalado la Dirección General de Tributos en consulta de 7 de septiembre de 2012, la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación del IRPF; Para esta conclusión la Dirección General Tributaria se ha basado en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009 y 19 de julio y 4 de noviembre de 2010, en las cuales el Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia respecto al tratamiento tributario en el IRPF de esta materia¹⁶.

Como conclusión, hacemos una pequeña alusión al fraude y a la elusión fiscal, pero en este caso en el ámbito de las exenciones.

Como ya vimos en líneas anteriores, al hablar de las exenciones a los deportistas de alto nivel, tal y como señalan los profesores Rafael J. Sanz Gómez y Alfonso Sanz Clavijo, “podrán calificarse como deportistas de alto nivel tanto los residentes como los no residentes; pero quien tribute por IRNR no podrá beneficiarse de la exención, afirmación que incluye a los residentes que se acojan al régimen de impatriados. Los residentes en otro país de la Unión Europea que, por obtener el 75 por 100 de su renta en España, opten por tributar por el IRPF, sí podrán aplicar la exención. Finalmente, cabe destacar que el Real Decreto 971/2007, como ya veíamos, afirma que no podrán alcanzar la condición de deportista de alto nivel los deportistas que “tengan su residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal”. Aunque el residente que se traslade a un paraíso fiscal mantendrá su residencia en España a efectos del IRPF durante el período impositivo en curso y otros cuatro, la interpretación más conforme con la finalidad anti elusiva de la norma es que desde el momento en que un deportista se traslade a un paraíso fiscal perderá la condición de deportista de alto nivel y también, consiguientemente, el derecho a exención”¹⁷.

¹⁵ “Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 2385-00 de 19 de diciembre de 2000”. <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-no-vinculante-dgt-2385-00-19-12-2000-368731>

¹⁶ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario...” op. cit, pág. 41.

¹⁷ “La política fiscal como instrumento para el fomento del deporte: Análisis crítico y alternativas”. *Anuario andaluz de derecho deportivo*, Nº9, 2009, págs. 243 y 244.

2.3 RENDIMIENTOS DEL TRABAJO:

Los rendimientos del trabajo están definidos en la Ley 35/2006, del IRPF, en su artículo 17.1 como "...todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, entre otras:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

...

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan".

De este artículo puede parecer que lo más interesante en relación con los deportistas son los sueldos y salarios. Es cierto que los principales ingresos de los deportistas profesionales vienen dados por esos sueldos que muchas veces son muy elevados. Esto es consecuencia, como ya dijimos, de la corta duración profesional de su carrera y también de la popularidad del trabajo de estos profesionales. Y, al existir tantos intereses cruzados, los ingresos de los deportistas aumentan considerablemente. Sería impensable que, facturando las cifras que facturan las industrias de deportes como el fútbol o el baloncesto, los mejores jugadores de fútbol o baloncesto cobrasen sueldos medios. Por tanto, como enuncia Pazos Pérez, el concepto de "una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia"¹⁸ que proclama el artículo 35 CE se ve desvirtuado cuando hablamos de deportistas profesionales. En consecuencia, ya tomamos como normal que jugadores de la talla de Cristiano Ronaldo, Leo Messi o Neymar tengan contratos por los que perciben varios millones de euros al año en concepto de salarios.

Pero no es menos cierto que también puede cobrar mucha importancia el apartado "b" del artículo 17.1 donde se habla de las prestaciones por desempleo, ya que un deportista puede encontrarse en una situación de desempleo, así como el apartado "d", que hace referencia a dietas y asignaciones para gastos de viaje, ya que, si bien algunas están exentas, como dice en el correspondiente artículo "con los límites que reglamentariamente se establezcan", habrá

¹⁸ "La retribución de los deportistas profesionales, con especial referencia a los futbolistas", *Documentación Laboral*, N°108, 2016, pág. 82.

otras dietas por las cuales si tributará el deportista profesional consecuencia de la práctica de su trabajo y estas si habrá que tenerlas en cuenta.

Debemos, ahora, diferenciar entre los ingresos que se considerarán a efectos tributarios rendimientos del trabajo y aquellos que se considerarán rendimientos de actividades económicas. Como ya dijimos, se diferenciarán según el deportista trabaje por cuenta propia (véase, por ejemplo, un tenista) o trabaje para un club o sociedad deportiva (véase, por ejemplo, un jugador de fútbol de la primera división española).

Así, “serán rendimientos de actividades económicas aquellos que supongan, por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”, según el artículo 27 de la LIRPF. La clave para considerarlos rendimientos de actividades económicas, pues, la ordenación por cuenta propia, es decir, la no pertenencia a un club o sociedad deportiva, que es lo que, como ya señalamos, los convertiría en rendimientos del trabajo del artículo 17.1.

Siguiendo con esta distinción entre deportista por cuenta propia y por cuenta ajena, podremos decir que, si el deportista profesional practica el deporte por cuenta propia no será, a efectos legales, considerado como contribuyente por rendimientos del trabajo en el IRPF. Esto se debe a que una de las notas o parámetros para ser profesional es la ajenidad¹⁹. En España, para ser considerado como deportista que tributa por rendimientos del trabajo en IRPF, el deportista debe estar sometido a la organización y dirección de una entidad deportiva, por lo que, sin ir más allá, Rafael Nadal, leyenda del deporte español, no percibe rendimientos que se puedan calificar a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo.

Por otro lado, en el caso de que sean rendimientos del trabajo, por dejarlo más claro, si cabe, se tributará como rendimientos del trabajo si se está ligado por relación laboral especial, en el caso de los deportistas, con un club o sociedad anónima deportiva, que le retribuirá su trabajo. Sin embargo, en el caso de rendimientos de actividades económicas las rentas traen causa de otro tipo de contratos como arrendamientos de servicios, patrocinios, o ingresos por premios; esto constituye otra diferencia entre ambos rendimientos que debemos tener en cuenta.

La disparidad fundamental, entonces, será si se da en el deportista esa nota de trabajo por cuenta ajena o no. Si se diese, siempre seguirá lo dispuesto en el artículo 17.1 de la ley, calificándose de rendimiento del trabajo.

¹⁹ J.M. CARRETERO ARBONA, “Nadal no es un deportista profesional”, 2014. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-publico/publico/nadal-no-es-un-deportista-profesional-2014-01-31/>

Definamos entonces lo que se considera como “ajenidad” en la relación laboral del deportista. “...El trabajo es prestado por cuenta ajena en tanto que el que trabajador no asume los riesgos del propio trabajo ni los frutos, sino que es acreedor de un salario por su aportación al proceso productivo, a cargo del empresario”²⁰. Además, el deportista compete, siempre, en representación del club y no por cuenta propia.

Nos parece que puede ser útil, para clarificar esta situación, ejemplificarlo con una relación laboral particularmente singular. Este es el caso de los árbitros de fútbol en España. La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda dictaminó en una consulta vinculante en 2018 que “procede calificar —a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— como rendimientos del trabajo los percibidos por los árbitros de las correspondientes federaciones deportivas por el desarrollo de su trabajo, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, configuradora de las actividades económicas”.²¹

Estos “profesionales del deporte” anteriormente se encontraban en una situación ambigua, al no considerarlos ni autónomos ni trabajadores por cuenta ajena, pero, es cierto que, los árbitros trabajan para La Liga y para la RFEF, en el caso de los árbitros de fútbol. Por tanto, sí existe un contrato de trabajo por cuenta ajena y es, por lo que Hacienda los considera a todos los efectos contribuyentes del IRPF y sus rendimientos son considerados como rendimientos del trabajo.

Actualmente, debemos señalar que los árbitros de fútbol tienen un contrato de trabajo, Seguridad Social y reconocida su laboralidad desde la temporada 2020-2021; Antes tenían simplemente reconocida una laboral administrativa que hace 3 años pasó a ser laboral.

Por tanto, podemos concluir con carácter general que toda retribución recibida por un deportista a cambio de la prestación de su trabajo a un club, sociedad deportiva o entidad (como es el caso de los árbitros) será un rendimiento del trabajo a efectos de tributación del IRPF en base a los argumentos anteriormente expuestos. Ahora bien, avanzamos ya en este momento que esta afirmación no resulta tan clara en relación con algunas de las retribuciones dinerarias percibidas como son las correspondientes a los derechos de explotación de la imagen del deportista.

Entremos ahora en el análisis de los rendimientos de trabajo, desgranando su problemática y consecuencias jurídicas.

²⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA. <https://dpej.rae.es/lema/ajenidad>

²¹ “Hacienda considera a los árbitros trabajadores por cuenta ajena”. <https://iusport.com/art/72201/hacienda-considera-a-los-arbitros-trabajadores-por-cuenta-ajena>

2.3.1 RETRIBUCIONES DINERARIAS (SUELDOS Y SALARIOS):

Lo primero es especificar a qué percepciones o ingresos tiene derecho normalmente un deportista por la práctica de un deporte de forma profesional en el ámbito, siempre, como ya hemos visto, de un club o sociedad deportiva.

Un deportista profesional tendrá derecho a las siguientes percepciones cuando desarrolle su práctica profesional en una relación de dependencia laboral respecto a una entidad deportiva.

- Prima por contratación o fichaje.
- Primas por partido u objetivos de temporada.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad.
- Derechos de explotación de imagen.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

Estas vienen enumeradas en el Convenio Colectivo del fútbol profesional de 2015, artículo 20 del mismo, y son, como digo, en concepto de sueldo o salario; Por otra parte, estarán las retribuciones en especie de las que hablaremos más adelante.

En los párrafos siguientes vamos a desglosar cada una de las percepciones señaladas, procediendo a su análisis.

En primer lugar, en lo que respecta al salario, aludido anteriormente como sueldo mensual. El salario pactado entre club y futbolista encontrará límite en el convenio colectivo de aplicación, además de respetar el salario mínimo interprofesional vigente en cada momento; Por ejemplo, el Convenio Colectivo para la actividad de Fútbol Profesional establece un sueldo mínimo anual por todos los conceptos retributivos para la primera división y otro, de menor cantidad retributiva, para la segunda división.

Debemos diferenciar entre el salario base y los complementos salariales. Como enuncia Pazos Pérez, “El primero estará fijado por el tiempo trabajado o por la cantidad de trabajo prestado, lo que no impide que se integren en él pagas extraordinarias, gratificaciones o incluso prestaciones no dinerarias”²². En cuanto a los complementos salariales, también denominado salario variable, vienen enunciados en los artículos veinte y siguientes del convenio colectivo del fútbol profesional y se definen en el Convenio Colectivo de la Liga Nacional de Fútbol Profesional de 2015 como “el incentivo o el complemento salarial que pudiera devengar el trabajador en función del grado de cumplimiento de unos objetivos predeterminados que se le pudieran fijar, de vigencia anual, que se unirán a su contrato de trabajo”. Aunque este estatuto ya no está vigente, la definición conceptual es perfectamente

²² A. PAZOS PÉREZ. “La retribución de los deportistas profesionales, ...” op. cit. pág.92.

válida. Añade que, "...Pueden incorporarse al salario atendiendo a diferentes circunstancias como pueden ser el trabajo realizado, las circunstancias personales del trabajador o la situación y resultados empresariales".²³

En cuanto a los complementos salariales o pagas extraordinarias estas serán consensuadas por negociación colectiva, siendo "el convenio colectivo aplicable el que fije su cuantía, el periodo para su devengo, el número de ellas y en su caso la opción del prorrateo de estas"²⁴.

Es segundo lugar, como veíamos, están las primas por contratación o fichaje. Se referirán estas a la cantidad acordada de mutuo acuerdo entre el deportista y su Club por el hecho de suscribir el contrato. Pueden considerarse una gratificación ofrecida por una entidad a un deportista profesional por su decisión de fichar. Expone Pazos Pérez que, estas no tienen una naturaleza compensatoria, tienen un devengo durante toda la vigencia contractual y, además, tendrán ese carácter salarial porque se pueden considerar como una prestación de servicios hacia la nueva entidad deportiva²⁵.

Ahora bien, podemos plantearnos, en relación con ese devengo durante toda la vigencia del contrato, si debieran calificarse estas como un rendimiento irregular en el caso de que el contrato firmado por deportista y sociedad deportiva sea superior a dos años. Ya que en ese caso podría optar, el deportista, a la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, donde enuncia lo siguiente: "El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo".

Respecto a la eventual consideración de rendimientos irregulares ha dado la respuesta la Administración tributaria, que expone que el pago de la prima tiene carácter instantáneo, por lo que no tiene un período de generación de más de dos años: "Su período de generación no es superior a dos años puesto que no ha existido un período de tiempo en el que se haya venido generando el derecho a percibir tal retribución"²⁶. Justifica la Administración tributaria que no existe un compromiso previo a su generación entre la entidad pagadora y el trabajador, esto es lo que se denomina "doctrina de generación *ex novo* de los rendimientos del trabajo".

Sin embargo, ese periodo de dos años es determinante en el caso de las primas de contratación o fichaje, como explica García Sarabia: "..., La función de dicha prima no solo es

²³ Ídem.

²⁴ Ídem.

²⁵ Ídem.

²⁶ "Capítulo XIX la aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional", *Derecho del deporte y del entretenimiento*. Aranzadi, 1ª ed., 2020, pág. 8.

la de remunerar o premiar en un solo instante la decisión de, en nuestro caso, un deportista profesional de fichar por una entidad deportiva y competir en su nombre y/o representación, sino que lo que verdaderamente se retribuye es el fichaje por todo el período de vinculación acordado, su generación, por lo tanto, es superior a dos años en caso de que la prestación de servicios así lo sea también”²⁷. Es por ello por lo que, cuando el período de vinculación con la entidad deportiva pagadora de la prima de contratación o fichaje es superior a dos años, se entiende que la misma goza de un período de generación superior a dos años.

Siguiendo con este argumento, “En estos supuestos se da, justamente, la circunstancia que la reducción por irregularidad pretende corregir, esto es, que el deportista profesional se vea perjudicado con la sobreimposición de una renta que va a ser generada en varios ejercicios, pero imputada a uno solo por efecto de la progresividad del Impuesto”²⁸.

Por tanto, en conclusión, sí debiera poderse aplicar la reducción del artículo 18.2 cuando ese fichaje del deportista se extienda en un periodo superior a 2 años, y puede entonces el deportista beneficiarse de ese 30% de reducción al que venimos haciendo referencia en las anteriores líneas.

García Sarabia termina su argumento de la siguiente manera: “Solo cabe concluir que negar la corrección del efecto de la progresividad de la tarifa cuando se recibe una prima de contratación o fichaje vinculada a la permanencia en una entidad deportiva por un plazo superior a 2 años resulta de todo punto contrario no solo a la literalidad y al espíritu del precepto, sino también a la capacidad contributiva y a la justicia tributaria, que exigen que la corrección técnica que consagra el artículo 18.2 de la Ley del IRPF se aplique cuando la renta se haya generado durante un período superior a dos años”²⁹.

Por otro lado, parecidas, aunque no iguales, son las primas por partido. Estas primas por partido tienen una finalidad motivadora para el deportista, premiando su buen desempeño o la consecución de ciertos objetivos que benefician, como no, al equipo. Estas serán fijadas, como las anteriores, bilateralmente entre el deportista y el club para el que trabajen.

Al contrario que en el caso anterior, en las primas por partido, señala Chico de la Cámara que “no encontramos el carácter de plurianual, ..., que resultaría necesario para su consideración como renta irregular”³⁰.

De extraordinaria importancia son los ingresos por cesión de derechos de imagen y, debido a su importancia, merecen un epígrafe integro más adelante. No obstante, conviene, al menos, referirse a su naturaleza tributaria aquí y hacer una diferenciación en función de si esos

²⁷ Ídem.

²⁸ Ídem.

²⁹ Ídem.

³⁰ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 132.

derechos son cedidos o no. A este respecto, el artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional señala: “Para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20...”.

Partiendo de lo anterior, procede señalar que el deportista, al firmar con un club deportivo, está cediéndole el derecho a la explotación comercial de su imagen en el ámbito de la actividad deportiva, y en este caso las cantidades que el club le satisfaga, tienen, en principio, la consideración de concepto salarial.

Ahora bien, ha habido un interés de los deportistas profesionales en ceder su imagen a una sociedad y con ello no tributar por el IRPF. Esto supone que se les aplique un tipo impositivo más bajo al tributar por el Impuesto de Sociedades.

Como veremos y como apunta De Molina Benavides, actualmente la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, limita el máximo que un jugador puede percibir por la cesión de sus derechos a un 15% del total que ingrese, ya que antiguamente sucedía que gran parte de los clubes pagaba la mayoría del salario del jugador en forma de derechos de imagen y de esta manera el jugador tributaba menos frente a Hacienda. Lo que sucedía era una práctica abusiva consistente en que los deportistas podían ceder todos sus derechos de imagen a una sociedad mercantil, para que posteriormente esta sociedad cediera los derechos al club para la explotación de estos, recibiendo a cambio una elevada retribución³¹.

En relación con la llamada regla del 85%-15% nos detendremos en el apartado de cesión de derechos de imagen, pero en cualquier caso quedémonos con lo señalado por Aparicio de Lázaro: “cuando el futbolista cede el derecho a la explotación de su imagen debe tributar por IRPF. Pero ha de atenderse al contenido y alcance de dicha cesión para determinar la tributación específica que le corresponde dentro del impuesto, según el caso: rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, imputación de rentas y/o rendimientos de actividades económicas”³².

En último lugar, analizamos las compensaciones por antigüedad. Fijadas por negociación bilateral entre club y deportista, sin embargo, debemos aclarar que este plus solo se contempla en el caso del convenio colectivo del fútbol profesional, los demás deportes no lo contemplan en sus respectivos convenios colectivos. El plus por antigüedad viene definido

³¹ “Fiscalidad de los derechos de imagen de los deportistas”. <https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de-los-deportistas/>

³² “El Régimen Tributario del Fútbol en España”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, 2019, pág. 39.

entonces en el convenio colectivo del fútbol profesional y se corresponde con la cantidad que percibe el deportista por cada dos años de permanencia en el mismo club. Es obligatorio fijar este plus por antigüedad en el contrato de los deportistas.

El artículo 26 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional fija su importe, “Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores”.

No se considerará, tampoco, renta de naturaleza plurianual, al no exceder de los dos años, esa retribución al deportista profesional; Por tanto, no merece la consideración de renta irregular³³.

Situación distinta es la que encontramos con el premio por antigüedad del artículo 32 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional:

“1. Es el premio que se concede al Futbolista a la extinción de su relación contractual con el Club/SAD cuando ha permanecido en el mismo equipo, como futbolista profesional, durante los años que a continuación se indican:

2. Cuando el Futbolista haya militado seis (6) o más temporadas, el Club/SAD viene obligado a satisfacerle las siguientes cantidades:

Para la temporada 2016/2017:

Para 9 o más temporadas de antigüedad: 75.000,00 €.

Para 8 temporadas de antigüedad: 44.500,00 €.

Para 7 temporadas de antigüedad: 31.300,00 €.

Para 6 temporadas de antigüedad: 19.250,00 €.

A los efectos del cómputo de la antigüedad, se considerarán años de servicio los que el Futbolista haya podido estar en situación de cedido”.

Al exceder esta retribución de los dos años, es considerada una renta de tipo plurianual y si recibe la consideración de renta irregular del artículo 18.2 de la LIRPF.

2.3.2 RETRIBUCIONES EN ESPECIE:

En este punto desarrollaremos el análisis de las retribuciones en especie. Hablábamos de ellas en páginas anteriores y decíamos que estaban pactadas en el contrato bilateralmente por club y jugador. Ejemplos de ellas son vivienda, vehículo, combustible, etc. El empresario, tal y como enuncia el 26.1 del ET, puede sustituir parte de la retribución en dinero por pagos

³³ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 133.

en especie, con el límite legal del 30 por 100 de las percepciones del trabajador. Para el análisis de estas, debemos tener en cuenta las reglas establecidas en la Ley 35/2006 del IRPF, a cerca, de las rentas en especie (Artículos 42 y 43).

En primer lugar, analizamos el artículo 42, que hace una definición de rentas en especie estableciendo que son aquellas que "...constituyen la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda".

Resulta muy común que un jugador que trabaja para un club tenga en su contrato pactados, además de un sueldo mensual y diferentes partidas salariales, como ya hemos visto en el epígrafe previo, algunas rentas en especie, que, como ya dijimos, pueden ser una vivienda, un coche del club, o un plan de pensiones a cargo del club para el que el deportista trabaje. Con esto el club pretende hacer que la vida del deportista, que en ocasiones puede que no sea de la localidad donde trabaja, sea más sencilla. Sin embargo, esto no quiere decir que no tenga que tributar por ello.

En el artículo 43, la Ley regula la valoración de estas rentas.

En el apartado 1 se habla del caso de los inmuebles y de los vehículos, "1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, ..., y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, ...

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior”.

Además, en el apartado d) del mismo artículo 43 se alude a dietas, costes de manutención, viajes..., objeto que también tiene importancia en el caso de los deportistas profesionales. Se valorarán “por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares...”. A pesar de que, en este caso, un porcentaje de estas, establecido en la ley será renta exenta, en virtud del artículo 7.

Por otro lado, también tendrán la consideración de rentas en especie: El importe de las contribuciones a planes de pensiones o sistemas de previsión social alternativos a Planes de pensiones y el importe de las contribuciones o cantidades satisfechas que hayan sido imputadas al perceptor.

2.3.3 PERCEPCIONES EXTRASALARIALES:

Además de las percepciones salariales y las percepciones variables, las cuales ya hemos visto, analizado y comentado en los subapartados anteriores, los deportistas pueden, también, ver aumentados sus ingresos por las percepciones extrasalariales. Estas son calificadas así por su propia naturaleza, al no poder calificarlas como salariales por no estar incluidas en los diferentes convenios colectivos de los deportistas.

Vienen así definidas en el artículo 8 del Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, cuando dice que “quedan excluidas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tengan carácter salarial”; Por tanto, si nos vamos a la legislación laboral, en el artículo 26 del ET (Real decreto legislativo 2/2015) se señala en el punto 2: “No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos”.

Así, de acuerdo con este artículo mencionado, podemos calificar como percepciones extrasalariales a las siguientes. Las definimos con ayuda de lo expuesto por Pazos Pérez:

- Suplidos por gastos, por ejemplo, “cantidades entregadas al trabajador para resarcirle de los gastos que haya tenido que afrontar como consecuencia del trabajo prestado”³⁴, que nunca podrán suponer un beneficio superior a la cuantía del gasto ocasionado.

-Indemnizaciones por;

- Daños y perjuicios (falta de pago, retrasos en el abono del salario o cualquier otro incumplimiento grave por parte del empresario).
- Preparación y formación.
- Traslados, suspensión o despido, por no tratarse de una retribución por trabajo, si no, de una compensación por un daño ocasionado al trabajador.
- Por muerte o incapacidad.

- Prestaciones a la Seguridad Social, siendo obligatorio por parte del club o sociedad anónima deportiva darlos de alta en la Seguridad Social desde que inicie, el deportista, la práctica deportiva.

Según este autor, “todas las percepciones sustitutorias de salario que perciba el deportista por alguna de las contingencias previstas en el sistema público de Seguridad Social, siempre que estén relacionadas con el vínculo laboral, tendrán esa consideración de extrasalarial”³⁵.

- Prima de seguro por lesión permanente.

-Cesión temporal del futbolista a otro club, se aprecia, por tanto, que no solamente se reciben cantidades por reparación de un daño, sino que también se reciben cuando el deportista participa en los beneficios de ciertas operaciones, como es este caso.

2.3.4 RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO:

Por último, debemos decir que, para obtener el rendimiento neto del trabajo que se lleva a la base del IRPF, se calculará el denominado como rendimiento neto reducido, que se determina siguiendo los siguientes pasos, enunciados en la Ley:

“1º.-Determinación del rendimiento íntegro;

2º.-Aplicación, en su caso, sobre el rendimiento íntegro, de la reducción por rentas irregulares;

3º.-Sobre el rendimiento íntegro - reducido, en su caso- se aplican los gastos deducibles, dentro de los gastos deducibles tendremos, cotizaciones al Régimen General de la Seguridad

³⁴ A. PAZOS PÉREZ, “La retribución de los deportistas profesionales, ...”, op. cit. pág. 94.

³⁵ Ídem.

Social, cuotas satisfechas a sindicatos o gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del deportista profesional con el club o sociedad anónima deportiva de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

Con esto obtendremos el rendimiento neto del trabajo.

4º.-Sobre el rendimiento neto se practican las reducciones por rendimientos del trabajo que contempla el artículo 20 de la ley del IRPF, estas son por prolongación de la actividad laboral y por movilidad geográfica, y por discapacidad de trabajadores activos”³⁶.

Estas reducciones se aplicarán sin especificidades a las rentas del trabajo del deportista, sin embargo, nunca podrán generar un saldo neto del trabajo negativo.

2.4 RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS:

Hablábamos en el epígrafe anterior de la distinción en el particular caso de los deportistas entre aquellos rendimientos calificados como del trabajo y los provenientes de la actividad económica. Los primeros se obtienen cuando, como ya hemos dicho, el deportista profesional pertenezca a un club o sociedad deportiva que le retribuya su trabajo para ese club, que al fin y al cabo no deja de ser una empresa. Estos como vimos podían, a su vez, calificarse en percepciones salariales, variables o extrasalariales. Y, por otro lado, tenemos los que son calificados como rendimientos de actividades económicas que son así clasificados cuando el deportista profesional trabaje por cuenta propia.

La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la nota que convierte a cualquier actividad en una actividad económica, y en el caso de los deportistas profesionales no difiere de esta idea general.

Para concretar el régimen regulatorio de los rendimientos de actividades económicas debemos acudir en la propia Ley 35/2006 del IRPF al artículo 27, denominado rendimientos íntegros de actividades económicas, que en su punto 1 dispone lo siguiente: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, ..., y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

³⁶ A.M DELGADO GARCÍA, “Fiscalidad del deporte”. *Bosch Editor*, 2008, pág. 201.

Por tanto, teniendo en cuenta esta definición, vemos que aquellos rendimientos generados por cuenta propia para intervenir en la producción de servicios y, en particular en profesiones deportivas, tienen esta calificación.

Ejemplos de estos rendimientos por actividades económicas podrían ser las ganancias que recibe el deportista por explotar su propia imagen, que, no debe confundirse con la cesión de derechos de imagen a un club o sociedad anónima deportiva, que veremos en el siguiente apartado. Otro ejemplo, serán las ganancias por participar a título individual en una competición deportiva, es decir, desempeñarse de forma profesional en una competición del deporte que practique.

Una vez analizada la naturaleza de los rendimientos de actividades económicas en relación con los deportistas que ejercen la profesión por cuenta propia, debemos adentrarnos en las diferentes maneras de obtener el rendimiento neto por actividades económicas. A continuación, las exponemos:

- El primer método, desestimado para los artistas y los deportistas por ley, sería el denominado como estimación objetiva. El rendimiento se determinaría mediante un sistema de módulos.
- El segundo método será el de estimación directa, que podrá ser simplificada en el caso de que la cifra de negocio sea inferior a 600000 euros, tomando como referencia el importe neto del conjunto de actividades económicas que desempeñe el deportista.

Para el cálculo por este método, debemos exponer cuáles son los gastos deducibles y los no deducibles. Incluyendo entre los primeros, “Todos los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad, así como los gastos de uso y mantenimiento de los elementos afectos a la actividad”³⁷.

Los elementos afectos serán los siguientes:

- Bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- Bienes destinados a servicios socioeconómicos y culturales del personal al servicio de la actividad.
- Otros necesarios para la obtención de rendimientos.

Sin embargo, “no se entenderán afectos los bienes que se utilicen para actividades económicas y necesidades privadas simultáneamente ni aquéllos que son titularidad del sujeto pasivo y no figuren en la contabilidad o registros de la actividad económica”³⁸.

³⁷ T. SALANOVA, “La fiscalidad de los deportistas”. *Novit Legal*, 2016, pág. 29.

³⁸ Ídem.

Existen dos excepciones,

Por un lado, nos encontramos, con la afectación parcial, como por ejemplo la afectación de una parte de una vivienda a la actividad profesional. Solo se tendrá en cuenta esa parte afectada a efectos de determinar el gasto deducible; Sin embargo, no cabe la afectación parcial de un vehículo de turismo, que sea utilizado tanto para desplazamientos relacionados con la actividad profesional, como para su disfrute personal. Esto se considera accesorio e irrelevante.

Por otro lado, se han planteado dudas respecto a los gastos de ropa para el desempeño de esta actividad, defendiéndose que “No son fiscalmente deducibles ya que no se trata de gastos realizados para la obtención de los ingresos ni están afectados exclusivamente al ejercicio de la actividad”³⁹.

2.5 LA DIFÍCIL CALIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN A EFECTOS DEL IRPF:

2.5.1 LAS POSIBLES CALIFICACIONES EN LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN:

Como ya hemos adelantado al referirnos a los rendimientos de trabajo, el pago del IRPF por parte de los deportistas como trabajadores asalariados y el tratamiento fiscal de sus ingresos por derechos de imagen siempre ha traído problemas con la Hacienda Pública. Frecuentemente, con el conocimiento y consentimiento de los deportistas o sin él, pretenden eludir impuestos, al dejar sus asuntos fiscales en manos de asesores fiscales que en ocasiones se sitúan al límite de la ley o incluso la vulneran para beneficiarse tanto ellos como el propio futbolista.

El término “derecho de imagen”, como tal, es sumamente amplio y esto origina múltiples confusiones, clasificaciones y acepciones que no hacen otra cosa que confundir tanto al contribuyente como al jurista. Deberá, por tanto, hacerse una múltiple clasificación intentando dilucidar qué tipo o tipos de rendimientos son los derechos de imagen.

Son numerosos los artículos de la ley del IRPF (Ley 35/2006) que se refieren al tratamiento fiscal de estos derechos de imagen. Por tanto, de estos artículos, surgen numerosas formas de calificar a estos rendimientos; a continuación, las detallamos apoyándonos en los argumentos de Chico de la Cámara⁴⁰:

³⁹ Ídem.

⁴⁰ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 145.

- Artículo 25.4 d) que: los califica como rendimientos del capital mobiliario, aunque también atiende a la posibilidad de que estos sean calificados como rendimientos de actividades económicas atendiendo al artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

- Artículo 27.1 que: los califica como rendimientos de actividades económicas al disponer que “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Según Menéndez Moreno, cabe discutir si estos serán rendimientos del capital o por el contrario rendimientos de actividades económicas⁴¹, sin embargo, realizando un repaso a la Ley nos damos cuenta de que existen más posibles calificaciones que a continuación analizamos.

- Artículo 91: regulación de la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, en el apartado 3 apunta la posibilidad de imputación de la renta positiva que provenga de “Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica y derechos de imagen...”. Menéndez Moreno señala lo siguiente: “Asimismo, es posible obtener una renta procedente de los derechos de imagen por la vía de una indemnización de las citadas en el artículo 7 d) de la propia Ley 35/2006 del IRPF, precepto que contempla la exención de “las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida...”. Entre esos daños personales pueden incluirse, lógicamente, los que afectan a la imagen de las personas (en la redacción anterior del artículo 7 d) se hacía referencia a “daños físicos o psíquicos a personas”); y pueden, asimismo, superar la cuantía “legal o judicialmente reconocida”, supuesto en el que se generaría una ganancia patrimonial, que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la citada Ley 35/2006 del IRPF, se describe como “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

- Artículo 92: se hace referencia a este concepto cuando se regula la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen. Esta situación se da solo cuando los deportistas estén vinculados con un club o sociedad anónima deportiva a través de un vínculo laboral y, en supuestos en los que el trabajo que desarrollan está íntimamente ligado a la utilización de sus derechos de imagen por parte de su empresario. Por lo que, el deportista profesional recibirá

⁴¹ “La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF”. *Revista quincena fiscal*, N°10/2015, Aranzadi, 2015, pág. 1.

dos contraprestaciones del Club o SAD: por un lado, la derivada de su trabajo y, por otro lado, la derivada de la utilización de sus derechos de imagen. Sin embargo, esta última contraprestación no la percibe directamente sino a través de una sociedad interpuesta a la que el deportista haya cedido sus derechos con ánimo elusorio intentando disminuir o eludir totalmente la carga fiscal de los rendimientos de cesión de derechos de imagen⁴².

Nos detenemos en esta última posible calificación. Chico de la Cámara expone la concreta situación en la que se aplicará el artículo 92 de la LIRPF como sigue: “La entidad a la que el deportista ha cedido sus derechos de imagen, los cede, a su vez, al citado club o sociedad anónima deportiva con la que el deportista mantiene una relación laboral, percibiendo por ello rentas cuyo destinatario último será el deportista profesional”⁴³.

Por último, respecto a esta opción tributaria, hemos de considerar que, para que se considere una imputación de rentas, la cantidad que el club paga a la entidad cesionaria ha de ser mayor del 15% de la suma de los rendimientos del trabajo y las rentas por cesión de derechos de imagen⁴⁴.

Por tanto, este repaso a la Ley hace que podamos establecer cinco posibles calificaciones de los derechos de imagen de la siguiente manera:

- Rendimiento del capital mobiliario.
- Rendimiento por actividad económica.
- Imputación de rentas procedentes del régimen de transparencia internacional.
- Imputación de renta por la cesión de tales derechos.
- Ganancia patrimonial del artículo 33.1 cuando sean indemnizaciones que superen los límites de la exención prevista en el artículo 7.d) de la Ley.

Como vemos, existen cinco posibles calificaciones de estos derechos de imagen y, sin embargo, no se alude son los rendimientos de trabajo, esto según Menéndez Moreno carece de sentido. Menéndez Moreno defiende que cuando la imagen se cede a un tercero y, por ejemplo, un club la explota, parece ilógico que esta cesión se califique como rendimiento del capital.

Ejemplo de derechos de imagen considerados rendimiento de actividad económica (artículo 27.1) puede ser el de deportistas que practican deportes individuales cuando los contratan para hacer publicidad de una determinada marca.

⁴² P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 153.

⁴³ Ídem.

⁴⁴ Ídem.

Ejemplo de calificación de estos derechos como rendimientos de capital mobiliario sería el de los deportistas que practican deportes colectivos cuando, conforme a lo previsto en sus contratos, hacen publicidad de los clubes y también cuando les autorizan las retransmisiones televisivas de los partidos. Concluimos, por tanto, como decíamos en líneas anteriores que, cuando la imagen se cede a un tercero y, por ejemplo, un club la explota, parece ilógico que esta cesión se califique como rendimiento del capital y no como rendimiento del trabajo derivado de la práctica del deporte, a esto se refiere Menéndez Moreno cuando dice que carece de sentido.

Por un lado, se califica de rendimiento del trabajo el salario percibido a cambio de los servicios prestados al club y, por otro lado, se califica de rendimiento de capital mobiliario los ingresos procedentes de autorizar a los clubes para las retransmisiones del propio trabajo de los futbolistas. No parece tener sentido ya que se hace una doble calificación de unos ingresos que vienen por la práctica de una misma actividad o trabajo.

Tendremos que distinguir entonces, cuándo son rendimientos de actividades económicas y cuándo rendimientos del trabajo.

A tenor de lo expuesto en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF se definen los rendimientos del trabajo y termina diciendo que tales rendimientos “no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” y el apartado 3 de ese artículo 17, expresa que cuando los rendimientos derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos... “supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios se calificarán como rendimientos de actividades económicas”.

A juicio de Chico de la Cámara “en los casos en los que se explota el derecho de imagen en el marco global e indiferenciado de una relación laboral, en el cual el trabajador ha cedido al empleador el derecho a explotar su imagen y, además, está siendo retribuido por ello a través de su salario estaríamos ante rendimientos del trabajo”⁴⁵, conviene recordar, además, que en ocasiones las retribuciones por estos conceptos son muy superiores a los emolumentos recibidos por la práctica de la actividad deportiva.

Por tanto, y, en conclusión, las rentas obtenidas por la cesión de derechos de imagen podrán calificarse como rendimientos de actividad económica cuando se traten de deportes individuales. Mientras que, cuando se trate de deportes colectivos se tratarán de rendimientos del trabajo, desechando la opción de calificarlos como rendimientos del capital mobiliario que como ya hemos expuesto anteriormente no tiene sentido al hacer una doble clasificación de

⁴⁵ P. CHICO DE LA CÁMARA, “Régimen tributario del deporte”, op. cit. pág. 149.

unos derechos por la práctica del mismo trabajo, al ordenar por su cuenta el empleador (club o SAD) los medios de producción y recursos humanos.

Resumiendo lo anterior, parece evidente que el ejemplo de los rendimientos percibidos por el deportista de un deporte colectivo (fútbol, baloncesto, etc.), provenientes del club al que está vinculado laboralmente para compensarle por la cesión de su imagen para la retransmisión de los partidos, es un rendimiento derivado directamente de su trabajo, con independencia de cuál sea la denominación que se le dé a esa remuneración.

Sin embargo, a propósito de la calificación como rendimientos de actividades económicas, señala Chico de la Cámara que:

“La inclusión de las rentas obtenidas por la cesión de imagen de un deportista que actúa por cuenta propia en el artículo 27 de la LIRPF es, cuando menos, discutible. Y es que no está nada claro que el derecho de imagen como tal, sea un elemento patrimonial afecto a la actividad económica, de los recogidos en el artículo 29 de la LIRPF..., en el caso del registro de la propia imagen como marca comercial los ingresos percibidos por la cesión de la imagen como marca sí que podrían ser incluidos en la categoría de rendimientos de actividades económicas”⁴⁶.

Probablemente la explicación de las múltiples calificaciones que se han dado con respecto a los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen sea, precisamente, la diversidad de situaciones englobadas bajo dicho termino, que no se han diferenciado de forma correcta en la Ley del IRPF.

2.5.2 LA DIFERENCIA ENTRE TRIBUTAR LOS DERECHOS DE IMAGEN POR IRPF Y POR IS:

Ha existido y existe un interés de los deportistas profesionales en ceder su imagen a una empresa para no tributar por el IRPF, impuesto por el que se les aplicaría un tipo impositivo más alto, y pasar a hacerlo por el Impuesto de Sociedades, a un tipo impositivo menor.

A este respecto, tal y como señala Molina Benavides, la fiscalidad de los derechos de imagen de los deportistas cambió y fue concretada con la aprobación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, pudiendo resumirse desde entonces con la regla coloquialmente conocida del 85/15. Con la aprobación de la mencionada ley, se estableció un límite cuantitativo máximo del 15% sobre las rentas totales que podía percibir un deportista por parte de su club por la explotación de su propia imagen, ya fuera por sí mismo o a través de una sociedad mercantil. En definitiva, un deportista, del 100% de las

⁴⁶ *Ibidem*, pág. 150.

cantidades que percibe de su club, sólo un 15% de las mismas, como máximo, podría ser considerado como contraprestación por la explotación de sus derechos de imagen⁴⁷.

Continúa señalando Molina Benavides que en la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, (caso del futbolista Marca Bartra), el Tribunal ha vuelto a confirmar la posibilidad que tiene un deportista de cobrar hasta el señalado límite del 15% en concepto de derechos de imagen a través de un vehículo societario. En este sentido, se entiende que el 85% restante de las percepciones económicas recibidas por el deportista de parte de su club provienen de los rendimientos del trabajo personal, y en consecuencia tributarán por el IRPF⁴⁸.

Por tanto, esta regla del 85/15 limita a un 15% las ventajas que para la tributación del deportista se derivan de la cesión por parte de éste de sus derechos a una sociedad mercantil, sociedades que normalmente son creadas para tributar por IS en paraísos fiscales, y que finalmente cedía los derechos al club deportivo que paga la contraprestación a esa sociedad, dejando de tributar el deportista por el IRPF, y pasando a tributar a través del Impuesto de Sociedades. Actualmente, como ya hemos dicho, está claro que el 85% de las percepciones económicas que el deportista recibe de su club corresponde a rendimientos de trabajo personal del IRPF con un tipo impositivo más alto, y sólo hasta el límite del 15 % puede corresponder a derechos de imagen que tributen por el Impuesto de Sociedades.

2.5.3 LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN Y LOS CONCEPTOS DE FRAUDE Y ELUSIÓN FISCAL:

Aludíamos ya, al principio de este trabajo, a la diferencia entre el fraude y la elusión fiscal⁴⁹, y, si bien es cierto que tiene su importancia al hablar de criterios de residencia o en el ámbito de las exenciones de los deportistas, el fraude y la elusión fiscal cobran especial significación cuando hablamos de la cesión de derechos de imagen. Conviene aquí volver a hacer hincapié en la diferencia entre defraudar y eludir, teniendo especial atención en el concepto de economía de opción. Nos ayudamos del Diario Cinco Días para ello, "...no debe confundirse con la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la

⁴⁷ "La regla del 85/15 en relación con el régimen fiscal de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas". <https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de-los-deportistas/>

⁴⁸ Ídem.

⁴⁹ Enuncia Pérez Bocanegra que "La elusión fiscal tiene como objetivo pagar la menor cantidad de impuestos dentro de los límites que establece la Ley, en algunas ocasiones aprovechando las lagunas legales de la legislación de los países". La evasión o fraude fiscal, por su parte, "consiste en evitar el pago de la mayor parte o la totalidad de los impuestos a través de prácticas ilegales. Esta práctica implica generalmente la falsificación y el encubrimiento de la verdadera naturaleza del negocio con el objetivo de reducir o modificar su responsabilidad fiscal".

"Es decir, la diferencia fundamental de una y otra práctica radica en la legalidad de uno y otro. Ahora bien, ninguna de ellas suele ser ética, aunque la elusión fiscal no tenga consecuencias penales. Además, mientras en la elusión fiscal se busca el asesoramiento de expertos fiscales, la evasión fiscal está normalmente relacionada con casos de corrupción o actividades delictivas".

<https://perezbozanegra.com/evasion-fiscal-elusion-fiscal-se-diferencian/>

alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal...Pero no lo es menos que la opción de encarar mi actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal”⁵⁰.

Por tanto, a lo largo de estos años hemos visto cómo los deportistas han buscado ventajas fiscales (elusión fiscal) a través de la cesión de sus derechos de imagen a sociedades creadas con esta finalidad y, que, en muchas ocasiones, están ubicadas en paraísos fiscales. Para evitar estas prácticas elusivas se ha tratado de introducir normas antiabuso como la llamada regla del 85/15, a la que ya aludíamos anteriormente, la cual veíamos que limita la tributación por Impuesto sobre Sociedades a un 15% de los rendimientos obtenidos por los deportistas.

Señala Morón Pérez que, no obstante, estas medidas antiabuso no han sido suficientemente restrictivas para con la elusión fiscal, se refiere a ello con estas palabras: “-Se ha señalado por la doctrina- que se estableció también en el IRPF un régimen especial de imputación de rentas, en cuya virtud el deportista que cedía la explotación de su imagen a una sociedad, habría de tributar por las cantidades que su club satisface a dicha sociedad por adquirir ese derecho de explotación económica que a ella le corresponde y ello con independencia de que la citada sociedad hubiera distribuido, o no, dividendos. Este régimen de imputación se completó, además, con la instauración de la obligación de practicar ingreso a cuenta sobre las cantidades satisfechas por el club a la sociedad titular de los derechos de explotación cuando esta última tenía su residencia fuera de territorio español. Sin embargo, las medidas antiabuso indicadas no han sido suficientes para evitar los nuevos supuestos de elusión deportiva que cada día comienzan a proliferar con mayor intensidad”⁵¹.

Nos detenemos ahora en el caso Xabi Alonso, que resulta de una singularidad especial, por finalmente resultar inocente en los delitos que se le imputaban.

Xabi Alonso, el reconocido exfutbolista del Real Madrid, se enfrentó a acusaciones comunes entre los futbolistas sobre una eventual transmisión de derechos de imagen a una compañía, la cual suele ser considerada por las autoridades fiscales como un contrato falso para evadir impuestos. El exfutbolista se negó a firmar un acuerdo con Hacienda y finalmente ha sido absuelto por la Audiencia Provincial de Madrid.

⁵⁰ DIARIO CINCO DÍAS, “Fraude de ley o economía de opción”, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2004/07/05/economia/1089140149_850215.html

⁵¹ C. MORÓN PÉREZ, “La defraudación tributaria de los futbolistas de élite...” op. cit., pág. 3.

En la sentencia de absolución, el tribunal censuró tanto a Ministerio Fiscal como a las inspectoras de la Agencia Tributaria en estos términos: “Resulta obligado referirnos, con carácter previo, a la errática posición del Ministerio Fiscal en la presente causa; y a algún exceso fácilmente apreciable en el tono de las intervenciones en el acto del juicio oral de las inspectoras de hacienda”⁵².

La Audiencia Provincial de Madrid absolvió al exfutbolista de tres delitos contra la Hacienda Pública en los ejercicios de 2010, 2011 y 2012 por los que la Fiscalía le pedía dos años y medio de prisión, al acusarlo de utilizar una sociedad (“Kardzali”) radicada en Madeira para reducir artificialmente su factura fiscal.

“El tribunal dictaminó que la sociedad realmente intervino en la explotación de los derechos del futbolista. Además, la sociedad “Kardzali” se encargaba de otras actividades independientes a la explotación de los derechos del encausado, lo que dirimió que la misma no pudiera ser considerada como fantasma”⁵³.

Según el fallo, Alonso se acogió a la opción fiscal más ventajosa, para explotar sus derechos de imagen a través de anuncios de publicidad, pero tributaba legalmente por sus ingresos⁵⁴.

2.6 GANANCIAS PATRIMONIALES:

La última partida, en cuanto a rentas se refiere, dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que puede afectar a las percibidas por deportistas, es aquella dedicada a las ganancias (y pérdidas) patrimoniales, concepto definido en varios artículos de la Ley 35/2006, del IRPF y que analizaremos seguidamente.

Esta partida viene definida en el artículo 33.1 de la LIRPF, que dispone que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la Ley del Impuesto se califiquen como rendimientos”.

Los principales requisitos para calificar una ganancia patrimonial son los siguientes:

- Existencia de una variación del valor del patrimonio.
- Existencia de una alteración en la composición de dicho patrimonio.
- Que la ganancia o pérdida obtenida no esté sujeta al IRPF como rendimiento.

⁵² “A propósito de la absolución por delito fiscal del jugador de fútbol Xabi Alonso”. <https://www.daya.es/absolucion-delito-fiscal-xabi-alonso/>

⁵³ “¿Por qué Xabi Alonso se libró de la condena y otros jugadores la aceptaron?”. <https://confilegal.com/20191129-la-ap-de-madrid-declara-absuelto-a-xabi-alonso-de-los-supuestos-delitos-de-fraude-fiscal-que-se-le-imputaban/>

⁵⁴ “La Agencia Tributaria no siempre tiene la razón: litigios y varapalos de los tribunales a la AEAT”. <https://www.fiscal-impuestos.com/agencia-tributaria-no-siempre-razon-litigios-varapalos-tribunales-AEAT.html>

Para valorar el importe de estas ganancias o pérdidas patrimoniales, debemos seguir el artículo 34, de la LIRPF.

En el apartado 1 se establece lo siguiente “El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso”.

Enunciamos ahora las ganancias o pérdidas en el patrimonio que pueden tener relevancia para la tributación del deportista profesional.

- Por un lado, tenemos las ganancias por premios en relación con la trayectoria profesional. Existen algunos premios, como, por ejemplo, el premio Princesa de Asturias, los cuales, gozan de exención en el artículo 7 de la LIRPF.
- Por otro lado, encontramos las indemnizaciones por daños personales, derivadas o no de seguros de accidentes, que pueda sufrir un deportista. En este caso, encontramos en el artículo 7 d) de la LIRPF, dos supuestos. Un primer supuesto sería la indemnización por la vulneración de la imagen de los deportistas, cuando estos no hubiesen consentido ni cedido su uso. Un segundo supuesto comprendido por las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales derivados o no de los seguros por accidentes, “por ejemplo, la lesión de un deportista producida por un rival en una competición o por defectos de construcción en una instalación deportiva”⁵⁵.
- También podemos aludir a la venta de propiedades o inversiones de los deportistas, que, en ocasiones, supondrán importantes ganancias patrimoniales para los mismos.

⁵⁵ A.M. DELGADO GARCÍA, “Fiscalidad del deporte”. Op. cit. pág. 209.

3. REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES:

En el artículo 9 de la Ley del IRPF, como veíamos en el apartado de los criterios de residencia, se enuncian los criterios para tributar por IRPF; Recordamos que son los siguientes:

- “Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. ..., salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural”.
- “Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.
- “Es residente en España aquél cuyo cónyuge no separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España”.

Por otro lado, en el IS, artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, se considerará que una entidad es residente en territorio español si:

- Se ha constituido conforme a la legislación española.
- Tiene su domicilio social en España.
- La dirección efectiva de la entidad se realiza en territorio español.

Pues bien, cualquier trabajador que no sea residente en España, conforme a los criterios anteriormente citados, deberá tributar por los rendimientos obtenidos en España en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Analizamos ahora, ayudándonos de Ródenas, la tributación correspondiente a rendimientos de trabajo cuando, efectivamente, el contribuyente sea considerado a estos efectos no residente: “La tributación de los rendimientos de trabajo no residentes sólo se hará cuando proceda indirecta o directamente de un trabajo efectuado en el país. Para este caso el monto total del rendimiento será sometido a un tipo de gravamen fijo del 24 %”⁵⁶.

Continúa explicando que, “cuando el contribuyente resida en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo o de la Unión Europea el tipo de gravamen que se aplica será el 19%. Estos ciudadanos, además, pueden practicarse gastos deducibles, pero deben certificar que se encuentran relacionados de forma directa con los rendimientos obtenidos en España”⁵⁷.

Como vemos, resulta primordial establecer el concepto de residencia habitual, para determinar el impuesto aplicable en cada caso; si es residente deberá acumular la renta neta mundial e integrarla en la base imponible general, sometiéndola a una tarifa progresiva y

⁵⁶ “La tributación de los No Residentes en España” <https://www.rodenasabogados.com/tributacion-no-residentes/>

⁵⁷ Ídem.

personalizando el gravamen. Por el contrario, si es no residente y no tiene establecimiento permanente deberá ser gravado separadamente cada rendimiento obtenido en España a un tipo proporcional. La base imponible del ahorro se someterá a un doble tipo en los residentes y al más bajo en los no residentes.

Debemos referirnos también a los convenios de doble imposición, cuya aplicación es habitual en estos casos para evitar que se dé la situación de que un contribuyente tribute por los mismos rendimientos en dos países diferentes.

Como afirma Fernández de la Cigoña, “se pueden establecer medidas unilaterales, definiendo la Administración tributaria los mecanismos para evitar la doble imposición, sin tener en cuenta lo que legisla el resto de Los estados. O bien, convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen bonificaciones y deducciones”⁵⁸.

3.1 REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES:

Existen varios requisitos para poder aplicar este impuesto a los deportistas, que vienen regulados en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, TRLIRNR, y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, que regulan la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en este territorio. Los criterios para la aplicación de este impuesto los enuncia García Novoa y son los siguientes:

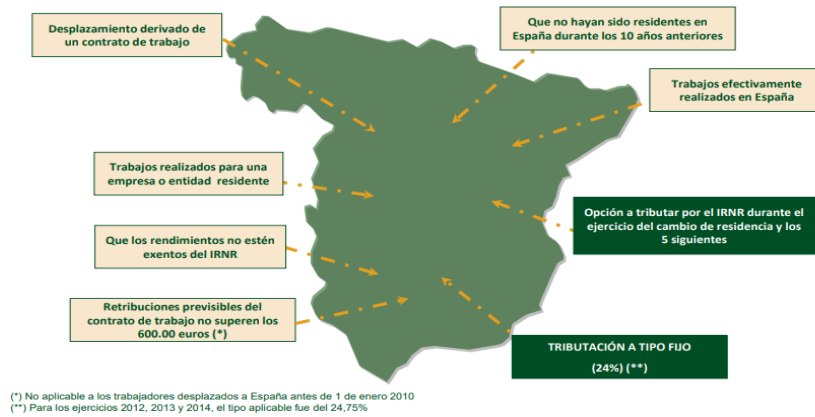
- Los contribuyentes deben ser no residentes en España en los diez años anteriores a su desplazamiento a España, dando igual que fuesen previamente residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país tercero.
- Su desplazamiento a España se produzca consecuencia de un contrato de trabajo.
- Trabajos realizados efectivamente en España. Aunque parte de los trabajos se presten en el extranjero si estos no exceden del 15% se siguen considerando efectivamente realizados en España.
- Trabajos realizados para una empresa residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de empresa no española.
- Que los rendimientos del trabajo derivados de esa relación laboral no estén exentos de tributación en el IRNR.

⁵⁸ “Cómo evitar la doble imposición internacional solicitando la devolución de dividendos retenidos”. <https://www.fiscal-impuestos.com/como-evitar-doble-imposicion-internacional-solicitando-devolucion-dividendos-retenidos.html>

- Por último, las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo no pueden superar la cuantía de 600000 euros anuales⁵⁹.

En la figura se detallan estos criterios enunciados en las líneas anteriores:

Figura 3.1:



Fuente: *Fiscalidad de los deportistas*, T. Salanova.

⁵⁹ “La reforma fiscal y el mundo del fútbol”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* N°47/2015, *Aranzadi*, 2015, pág. 3.

4. CONCLUSIONES:

Como conclusión a este Trabajo Fin de Grado, hemos visto que la tributación de los deportistas en España abarca una serie de aspectos clave que estos singulares profesionales deben tener muy presentes para ajustarse siempre al marco legal. En el Trabajo hemos hecho un estudio de estos aspectos esenciales que nos dan pie a extraer las siguientes conclusiones:

- El trabajo del deportista profesional tiene una serie de características especiales derivadas de las rentas altas y su obtención en un periodo singularmente corto de tiempo de su vida lo que hace que algunos impuestos progresivos les afecten negativamente. Se ha reconocido la necesidad de un trato especial que atienda a estas características si bien su desarrollo no se ha plasmado en un régimen que les beneficie de forma debida. Son pocas las exenciones que se les han reconocido, aunque algunas de las contempladas con carácter general en el IRPF les pueden afectar favorablemente.

- Se trata de una profesión que, por su movilidad y la obtención de renta en lugares tan variados de la geografía ha planteado muchos problemas en relación con los puntos de conexión. Los deportistas profesionales han aprovechado estas circunstancias para tratar de eludir sus impuestos estableciendo su residencia en otros países para así poder aprovechar el tratamiento fiscal más favorable de los mismos. Debemos hablar aquí de la Ley Beckham, aplicable a la tributación de los deportistas hasta 2015, que aportó un régimen fiscal especial consiguiendo un régimen tributario favorable para aquellos trabajadores, en nuestro caso deportistas, que se trasladan a España por motivos de trabajo.

- También se ha tratado de obtener un tratamiento tributario más favorable tratando de canalizar las rentas a través de los llamados derechos de imagen que se entendían percibidos por sociedades y de esta forma se gravaban a un tipo proporcional y no a una escala progresiva en el IRPF. También aquí las normas han tratado de reordenar este concepto, ejemplo de ello es la Ley del 85/15, que permitía tributar hasta un 15% de esos derechos de imagen a través del Impuesto de sociedades, tipo del 25%, teniendo que tributar el restante 85% a través de IRPF, tipo del 45%.

-La tributación de los deportistas sigue siendo una importante fuente de conflictos, como se pone de manifiesto en los numerosos ejemplos mencionados en el trabajo, y parece necesario establecer un régimen que atienda a las especiales características de estas rentas y que no presuma la intención defraudatoria de esos profesionales.

En este trabajo ha quedado plasmada la extraordinaria cantidad de vicisitudes y problemas en la tributación de los deportistas, al ser estos profesionales especiales en todos los sentidos y también en el tributario. La principal consecuencia de todo lo anterior es la cantidad de conflictos que surgen entre deportistas y Hacienda, conflictos cuya solución parece aún muy lejana e incluso hoy en día imposible.

BIBLIOGRAFÍA:

LEGISLACIÓN:

Constitución Española.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas y se modifica el reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por real decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio Colectivo para la actividad de fútbol profesional.

Convenio colectivo de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, Comunidad de Madrid. Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid. 10 de enero de 2015, núm.8.

SENTENCIAS, RESOLUCIONES Y CONSULTAS:

Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2009.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2010.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de noviembre de 2009.

Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021.

Consulta de la Dirección General de Tributos 2105-00, de 21 de noviembre del 2000.

Consulta de la Dirección General de Tributos 2385-00, de 19 de diciembre del 2000.

Consulta de la Dirección General de Tributos V0582-05, de 11 de abril de 2005.

Consulta de la Dirección General de Tributos V1742-12, de 7 de septiembre de 2012.

MONOGRAFÍAS Y REVISTAS JURÍDICAS:

CHICO DE LA CÁMARA P., *“Régimen tributario del deporte”*. Aranzadi, 2013.

DELGADO GARCÍA A.M., *“Fiscalidad del deporte”*. Bosch Editor, 2008.

EFE *“El TS confirma que Arantxa Sánchez Vicario debe pagar 3,5 millones a Hacienda”*. Aranzadi, 2009.

MORÓN PÉREZ C., *“La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (Análisis de algunos casos recientes)”*. Anales de derecho, Universidad de Murcia, 2015.

CHICO DE LA CÁMARA P., *“Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país”*. Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento N°17/2006. Aranzadi, 2006.

DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ G., *“Una vuelta de tuerca a la “Ley Beckham””*. Revista Quincena Fiscal N°4/2010 parte Opinión profesional. Aranzadi, 2010.

SANZ GÓMEZ R. Y SANZ CLAVIJO A., *“La política fiscal como instrumento para el fomento del deporte: Análisis crítico y alternativas”*. Anuario andaluz de derecho deportivo, N°9, 2009.

PAZOS PÉREZ A., *“La retribución de los deportistas profesionales, con especial referencia a los futbolistas”*, Documentación Laboral, N°108, 2016.

GARCÍA SARABIA F., *“Capítulo XIX la aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional”*, Derecho del deporte y del entretenimiento. Aranzadi, 1ª ed., 2020.

APARICIO DE LÁZARO J.R., *“El Régimen Tributario del Fútbol en España”*, Revista jurídica de la Comunidad de Madrid, 2019.

SALANOVA GARCÍA-MAURIÑO T., *“La fiscalidad de los deportistas”*. Novit Legal, 2016.

MENENDEZ MORENO A., *“La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF”*. Revista quincena fiscal, N°10/2015, Aranzadi, 2015.

GARCÍA NOVOA C., *“La reforma fiscal y el mundo del fútbol”*. Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento N°47/2015, Aranzadi, 2015.

WEBGRAFÍA:

LABE ABOGADOS: *“La fiscalidad de los deportistas españoles”*. <https://labeabogados.com/asesoria-fiscal-contable/la-fiscalidad-de-los-deportistas-espanoles/>

LA INFORMACIÓN: *“Quién es quién en la lista 'Falciani': de Fernando Alonso a Elle McPherson”*. https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/quien-es-quien-en-la-lista-falciani-de-fernando-alonso-a-elle-mcpherson_PsQ9FviJPwiO8az3T2hOy3/

DIARIO VOZ POPULI: *“Fernando Alonso no es un defraudador, pero tampoco un santo ni un modelo”*. https://www.vozpopuli.com/deportes/formula_1-fernando_alonso-lista_falciani-ferrari_0_779022119.html

IBERLEY: “Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 2385-00 de 19 de diciembre de 2000”. <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-no-vinculante-dgt-2385-00-19-12-2000-368731>

LEGAL TODAY: J.M. CARRETERO ARBONA, “Nadal no es un deportista profesional”, 2014. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-publico/publico/nadal-no-es-un-deportista-profesional-2014-01-31/>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA: <https://dpej.rae.es/lema/ajenidad>

IUSPORT: “Hacienda considera a los árbitros trabajadores por cuenta ajena”. <https://iusport.com/art/72201/hacienda-considera-a-los-arbitros-trabajadores-por-cuenta-ajena>

RODRIGUEZ BARBERO SPORT Y ENTERTAINMENT: “Fiscalidad de los derechos de imagen de los deportistas”. <https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de-los-deportistas/>

RODRIGUEZ BARBERO SPORT Y ENTERTAINMENT: “La regla del 85/15 en relación con el régimen fiscal de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas”. <https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de-los-deportistas/>

DAYA ABOGADOS: “A propósito de la absolución por delito fiscal del jugador de fútbol Xabi Alonso”. <https://www.daya.es/absolucion-delito-fiscal-xabi-alonso/>

CONFILEGAL: “¿Por qué Xabi Alonso se libró de la condena y otros jugadores la aceptaron?”. <https://confilegal.com/20191129-la-ap-de-madrid-declara-absuelto-a-xabi-alonso-de-los-supuestos-delitos-de-fraude-fiscal-que-se-le-imputaban/>

CEF FISCAL IMPUESTOS: “La Agencia Tributaria no siempre tiene la razón: litigios y varapalos de los tribunales a la AEAT”. <https://www.fiscal-impuestos.com/agencia-tributaria-no-siempre-razon-litigios-varapalos-tribunales-AEAT.html>

RODENAS ABOGADOS: “La tributación de los No Residentes en España” <https://www.rodenasabogados.com/tributacion-no-residentes/>

FISCAL IMPUESTOS: “Cómo evitar la doble imposición internacional solicitando la devolución de dividendos retenidos”. <https://www.fiscal-impuestos.com/como-evitar-doble-imposicion-internacional-solicitando-devolucion-dividendos-retenidos.html>

DIARIO CINCO DÍAS: “Fraude de ley o economía de opción”, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2004/07/05/economia/1089140149_850215.html