



---

**Universidad de Valladolid**

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE  
SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

# **Fiscalidad de los deportistas en España: Tributación del IRPF**

Presentado por Santiago García Becerra

Tutelado por: Sonia Esteban Laleona

Soria, 20 de Junio de 2019

# **CET**

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA

## **RESUMEN**

El presente Trabajo Fin de Grado pretende realizar un estudio que permita comprender el impacto que generan los deportistas profesionales sobre el sistema tributario y, más concretamente, sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

La residencia fiscal marca el lugar dónde los deportistas tienen que hacer frente al pago de sus impuestos. A partir de este concepto y, atendiendo a la estructura de las competiciones, existen disciplinas que obligan a los deportistas a tributar en un determinado país y otras, por el contrario, en las que se permite de forma legal el cambio de residencia fiscal.

De este estudio se extrae la importancia que tienen los deportistas en la economía de un país, siendo uno de los oficios que más aporta al total. Además, se pone de manifiesto que, el volumen de los deportistas nacionales que tributa fuera de nuestro país es insuficiente para afrontar una remodelación tributaria que dote de excepcionalidad a este colectivo y permita obtener mejoras fiscales que garanticen su tributación en España y un aumento de la recaudación en concepto de tributos.

Palabras clave: IRPF, Deporte, Tributación, Residencia Fiscal.

## **ABSTRACT**

With this TFG, I have the intention to carry out a study on how to comprehend the impact that professional sportspeople generate in the tax system in Spain, and more specifically, in the IRPF.

Tax residence show the place where sportspeople have to pay taxes. According to this concept and keeping in mind the competition system, there are sport modalities that make sports people pay taxes in a specific country and others, on the contrary, where it is allowed to change the tax residence.

Having being working on this study for some time it has been easy for me to sense the importance that sportspeople have in the economy of a country, being this sector, one of the most important ones in terms of contribution. Furthermore, it has been stated that, the number of national sportspeople that pay their taxes abroad is not enough to face a new tax system that gives the excellence to this group of people and allow to obtain tax improvements to guarantee the tax transaction and the increase in the collection in terms of taxes.

Keyword: IRPF, Sports, Taxation, Tax Residence

# ÍNDICE

## BLOQUE I

<b>Introducción</b>	<b>5</b>
---------------------	----------

## BLOQUE II

### CAPITULO 1

<b>1. Evolución normativa sobre la Fiscalidad de los deportistas en España</b>	<b>7</b>
1.1 La ley de reforma del sistema tributario de 1964	7
1.2 Ley 44/1978	8
1.3 Ley 18/1991	9
1.4 Ley 40/1998	9
1.5 Las rentas irregulares en las normas actuales del IRPF	10
1.6 Ley Bosman	10
1.7 Real Decreto 687/2005 - “Ley Beckham”	11

### CAPÍTULO 2

<b>2. Evolución de la recaudación fiscal en España derivada de la práctica de deportes profesionales</b>	<b>14</b>
2.1 La práctica del deporte del Fútbol	14
2.1.1 Ingresos que genera la práctica del deporte para los clubes	14
2.1.2 Salarios pagados a los deportistas	15
2.1.3 Ingresos que reporta la práctica del deporte al Gobierno español en concepto de IRPF	18
2.2 La práctica del deporte del Baloncesto	21
2.2.1 Ingresos que genera la práctica del deporte para los clubes	21
2.2.2 Salarios pagados a los deportistas	23
2.2.3 Ingresos que reporta la práctica del deporte al Gobierno español en concepto de IRPF	24

### **CAPÍTULO 3**

<b>3. Deportistas españoles con tributación fuera de territorio español</b>	<b>27</b>
<b>3.1 La práctica del deporte del Tenis</b>	<b>28</b>
<b>3.2 La práctica del deporte del Golf</b>	<b>29</b>
<b>3.3 La práctica de los deportes de Motor</b>	<b>30</b>
<b>3.4 Viabilidad de un modelo tributario ad-hoc para los deportistas nacionales con domicilio fiscal fuera de España</b>	<b>32</b>

### **BLOQUE III**

<b>4. Conclusiones</b>	<b>34</b>
------------------------	-----------

### **BLOQUE IV**

<b>5. Bibliografía</b>	<b>37</b>
------------------------	-----------

## 1. Introducción

Durante los últimos años, nos hemos acostumbrado a leer noticias sobre los salarios que reciben los deportistas tras sus fichajes o renovaciones, o los premios obtenidos por sus victorias en las competiciones en las que participan. En algunas ocasiones van ligadas a polémicas debido a que estos deportistas deciden trasladar su residencia a un país extranjero con el fin de obtener un mejor trato fiscal.

Es importante conocer que los salarios que pagan los clubes o los premios que ganan en los torneos no forman la única fuente de ingresos de los deportistas. Existen otros ingresos adicionales como pueden ser los derechos de imagen.

Para realizar este trabajo, nos vamos a centrar exclusivamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>1</sup> que grava los rendimientos obtenidos por estos profesionales. Vamos a excluir de nuestro análisis los ingresos por derechos de imagen ya que, en la mayoría de los casos, estos están cedidos a sociedades, muchas de ellas situadas en paraísos fiscales y no tributan como rendimientos del trabajo.

Atendiendo a las estructuras de las competiciones, podemos clasificar los deportes en dos tipos. Por un lado, tenemos deportes con ligas nacionales que obligan a sus profesionales a tributar en España y, por otro, deportes con campeonatos mundiales que permiten la posibilidad de mover su residencia fiscal a otros países y tributar allí.

Para escoger los deportes se han tenido en cuenta dos aspectos:

- Número de licencias federativas.
- Volumen de ingresos.

Considerando estos criterios y para ver el impacto que provoca el primer grupo de deportes (el de los que tienen competiciones nacionales), seleccionaremos el fútbol y el baloncesto ya que, por sí solos, representan el 37% de las licencias totales en España y el volumen de ingresos que generan sobrepasa el 1,5% del PIB y el 60% de los ingresos totales del deporte español.

Para ver el alcance que tiene el segundo grupo escogeremos el tenis, el golf y los deportes de motor como ejemplos a analizar ya que, siguiendo los criterios anteriormente establecidos, son los que generan mayores ingresos y disponen de mayor número de licencias federativas.

Bajo este contexto, el objetivo principal del presente trabajo es conocer el impacto que tiene el deporte en el sistema tributario español y más concretamente, en el IRPF. Para poder realizarlo de una forma estructurada y que permita tener una visión clara de este impacto, tenemos que establecer una serie de objetivos secundarios, como son:

- Establecer la evolución en la relación existente en España entre IRPF y deportistas profesionales a lo largo del tiempo.
- Conocer las medidas generadas por el Gobierno o provenientes del exterior que impactaron en la tributación de los deportistas en España.

---

<sup>1</sup> De aquí en adelante IRPF

- Estudiar el impacto que tienen los deportistas que están obligados a tributar en España en el IRPF.
- Comparar la tributación en España con la existente en otros países.
- Analizar el dinero que no se recauda derivado del movimiento de residencia fiscal por parte de los deportistas españoles a otros países.
- Proponer y analizar varios modelos de tributación para evitar que los deportistas decidan cambiar de residencia fiscal.

Para poder llevarlo a cabo, la **Metodología** que se va a emplear es:

- **Parte teórica:** Recopilar documentación de organismos oficiales, publicaciones en revistas, medios digitales, información de páginas web, trabajos fin de grado o libros relacionados con la materia.
- **Parte práctica:** Análisis a partir de los informes anuales aportados por las ligas y federaciones de los deportes escogidos o de los datos obtenidos en estudios realizados por entidades externas de reconocido prestigio.

El trabajo se divide en dos capítulos:

- **Primer capítulo:** Encuadrar, basándonos en las diferentes leyes que se han sucedido a lo largo del tiempo, la relación entre el impuesto del IRPF y el deporte en España. También se incluyen medidas excepcionales elaboradas por el Gobierno con otros fines o provenientes del exterior que han tenido un impacto significativo en dicha relación.
- **Segundo capítulo:** Estudio del impacto del fútbol y el baloncesto en la recaudación del IRPF en España. Comparación de la carga tributaria en España respecto a otros países donde estos deportes poseen ligas igual de competitivas. Comparación de lo que representa el importe recaudado en estos deportes respecto a partidas presupuestarias de España, Castilla y León, Soria o Palencia.
- **Tercer capítulo:** Estudio del efecto de aquellos deportes donde sus profesionales pueden elegir la opción de tributar en otro país y establecer el impacto derivado de dicha decisión. Para ello, haremos un análisis de la tributación de los dos países donde residen la mayoría de los deportistas que deciden tributar fuera de España y estableceremos un modelo económico para comprobar si una rebaja fiscal, como medida excepcional en estos deportes, mejoraría la contribución sobre el IRPF.

Por último, pondremos de manifiesto las **conclusiones** extraídas en la elaboración del trabajo.

## 2. Evolución normativa sobre la Fiscalidad de los deportistas en España

Existen trabajos y profesiones donde el factor edad es determinante para su prestación o ejercicio. Es decir, son actividades que sólo pueden desarrollarse durante un corto espacio de tiempo, en comparación con la vida activa de la gran mayoría de contribuyentes. Esto es, para su desarrollo se exigen determinadas aptitudes físicas. Se trata de las denominadas *rentas fugaces o de rápido agotamiento*.

Este es el caso de los deportistas, aunque no son los únicos que se ven en tales circunstancias. Pilotos civiles, toreros y un grupo de profesiones artísticas y de riesgo también estarían incluidos dentro del concepto de rentas fugaces o de rápido agotamiento.

Desde las primeras reformas en materia fiscal, estos colectivos han tratado que sus rentas fuesen consideradas como rentas irregulares, ya que, consideraban que la corta duración de sus carreras era un hecho suficiente para poder incluirse dentro de este concepto.

Si nos centramos en las diferentes Leyes y Reformas en materia tributaria que se han desarrollado en España, podemos ver cómo la consideración que han tenido las rentas de los deportistas en materia fiscal ha evolucionado.

### 1.1 La ley de reforma del sistema tributario de 1964

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, en su artículo 47.2, instaba, al Ministerio de Hacienda a dictar las medidas oportunas a efectos de limitar la progresividad de la tarifa del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas “cuando por la natural y específica condición del arte o deporte que practiquen estos contribuyentes, pueda estimarse que su vida profesional está reducida a periodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este Impuesto”. Este precepto se reproducía en el artículo 33.3 del Texto Refundido de la Ley del citado tributo, aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967.

Si nos centramos en el estudio del orden ministerial de 4 de noviembre de 1971 ejercido por Llamas Labella<sup>2</sup>, podemos ver un vacío existente en la misma: “La limitación de la progresividad sólo será de aplicación a los artistas y deportistas expresamente señalados en el artículo 33.3 del TR de la Ley del Impuesto, es decir -según se entiende de la propia Circular, en su norma primera-, a los toreros, futbolistas, boxeadores, pelotaris y ciclistas”. Por este motivo, y mediante la orden ministerial, se dispuso la aplicación del régimen de limitación de la progresividad a los artistas y deportistas expresamente señalados en el referido artículo 33.3 del TR, donde expresamente se citan “a los demás artistas o deportistas en los que se den circunstancias análogas”.

Al margen de los problemas interpretativos de esta norma, provocados en gran parte por la falta de enumeración de los artistas y deportistas a cuyos ingresos podía aplicarse el procedimiento corrector, el legislador esgrime el motivo para poner tope a la progresividad de ese grupo. Y no es otro que “la natural y específica condición de la vida

---

<sup>2</sup> Llamas Labella, M.A. “La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa”, Revista Española de Derecho Financiero, núm 2, 1974, págs. 393 y siguiente

profesional de los artistas y deportistas”, ya que “ésta queda reducida a períodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes”.

Ni el Texto Refundido ni la repetida Orden atribuían a tales rendimientos la expresa caracterización de *rentas irregulares*, aunque la doctrina desde un primer momento las considero como tales. Esta consideración específica de los ingresos de los deportistas desaparecerá en las posteriores leyes reguladoras del IRPF.

## 1.2 Ley 44/1978

Esta Ley, de 8 de septiembre de 1978, fue la primera que reguló el IRPF. Entró en vigor el 1 de enero de 1979. Debido a la introducción de la progresividad en la imposición de la renta (con una retención del 66% en su tramo más elevado), el legislador se aseguró el tratamiento de los rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo. En el artículo 27.1, se cita textualmente: “En caso de incremento o disminución de patrimonio y en los demás supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año, el gravamen de estos se llevará a cabo de la siguiente forma:

- Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el periodo en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos en que no pueda determinarse dicho periodo, se tomará el de cinco años.
- El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos o incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto.
- El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo 28 resulte de la operación anterior. En el caso de las pérdidas no acumuladas, se aplicará a éstas el indicado tipo medio, y su resultado se deducirá de la cuota de la tarifa”.

Es decir, se da un mismo tratamiento fiscal a ganancias y pérdidas patrimoniales y a rentas irregulares. Dentro de esto, se podrían incluir aquellas que se perciben durante una breve vida activa, como es el caso de los deportistas, pero esto no fue así. Tal y como interpretó y explicó el Tribunal Supremo en varios pronunciamientos, en la forma de calcular la carga fiscal para entender que dentro de rentas irregulares sólo estaban las que se generaban en un periodo de tiempo superior al año.

El Reglamento del IRPF, aprobado primero por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre y posteriormente por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, abrió un pequeño margen de interpretación cuando en su artículo 118.d) indicó que se consideran rendimientos irregulares aquellos a los que el Ministerio de Hacienda atribuya ese carácter “en atención a que por las circunstancias especiales que en ellos concurren se aprecie una notoria irregularidad en su obtención en el tiempo”.

Esto hizo que varias Asociaciones de Deportistas reivindicasen un régimen fiscal específico ya que entendían que las rentas de los deportistas debían ser englobadas dentro de las rentas irregulares recogidas por la Ley. De cara a una nueva normativa de IRPF, se



produjeron varias reuniones, pero no se consiguió que se mencionase en la nueva Ley que salió adelante.<sup>3</sup>

### **1.3 Ley 18/1991**

El texto legal fue aprobado el 6 de junio de 1991 y entró en vigor el 1 de enero de 1992. Las amplias reformas introducidas en el régimen del IRPF no afectaron a las rentas irregulares. Su artículo 59.b) las seguía definiendo en los mismos términos que el artículo 27.1 de la Ley 44/1978. Y el artículo 64 mantenía el mismo sistema de gravamen de este último precepto: el cociente de dividir la renta por el número de años de su generación se gravaba a tarifa general (Bajando del 66% al 53% en su tramo más elevado) y el resto al tipo medio del gravamen.

Además, el Reglamento contenido en el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, no hacía referencia ninguna a las rentas irregulares.

### **1.4 Ley 40/1998**

Esta Ley, de 9 de diciembre de 1998 y en vigor desde el 1 de enero de 1999, cambia la delimitación y el régimen aplicable de las rentas irregulares. Dentro de esta Ley, se logra evitar una carga excesiva de la progresividad y se limita el ámbito de las rentas irregulares a las obtenidas en un periodo de tiempo superior al ejercicio, sin hacer referencia a las procedentes de fuentes de rápido agotamiento.

Además, abandona el sistema de imputación de las mismas de base regular e irregular, pasando a aplicar a todas ellas un porcentaje igual de reducción con independencia del número de ejercicios en que se hayan generado y siempre que éste sea superior a dos. Además, el artículo 17 de la Ley 40/1998 establece los porcentajes de reducción aplicables a las rentas de trabajo. En su apartado 2 a) dice lo siguiente:

“El 40% de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

El porcentaje de reducción pasó del 30% al 40% a causa de la modificación introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, sobre Reforma parcial de la Ley de IRPF.

El Reglamento de la Ley 40/1998 contenido en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, desarrolla en su artículo 10 una enumeración de los rendimientos de trabajo que “exclusivamente”, según afirma, no se consideran regulares en el tiempo y no aparecen los ingresos de los deportistas ni ningún otro supuesto en que pudieran entenderse incluidos.

---

<sup>3</sup> Muñoz Baños. C: “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Revista Jurídica Española La Ley, 1981, núm 4, págs. 846 y siguientes.

En enero de 2002 se creó una nueva Comisión que dio lugar a un nuevo informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicho informe mantenía la propuesta del anterior sobre la integración en la base imponible de todos los rendimientos, incluidos los de trabajo, con plazo de generación superior a dos años y obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, previa reducción de los mismos, pero no hacía ninguna referencia a los ingresos de los deportistas ni, en general, a los procedentes de fuentes de rápido agotamiento. Puesto que no precisa cuáles son los que se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo, podemos deducir que entiende por tales los enumerados expresamente en el Reglamento del IRPF, entre los que no aparecen los rendimientos derivados de actividades deportivas.<sup>4</sup>

### **1.5 Las rentas irregulares en las normas actuales del IRPF**

Esta nueva norma reguladora del IRPF, la 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, está en vigor desde el 1 de enero de 2007. Mantiene el mismo planteamiento que la Ley 40/1998 sobre definición y tratamiento de las rentas irregulares y en su artículo 18.2 mantiene el concepto de rendimiento irregular estableciendo:

“El 40% de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 A) de esta Ley que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

Así pues, los ingresos de los deportistas con periodo de generación inferior a dos años, cualquiera que sea la duración de su vida activa o los elevados emolumentos que reciben en un breve número de años, tributan por el IRPF como cualquier otro rendimiento obtenido durante el ejercicio.

### **1.6 Ley Bosman**

La sentencia Bosman estableció que todas las normas de las diferentes asociaciones deportivas, según las cuales, en la contratación de un profesional, perteneciente a un Estado miembro por un club de otro Estado miembro, está sujeta al pago de una cantidad en concepto de compensación por traspaso, formación o promoción al club de origen, son contrarias al artículo 48 del Tratado de la CEE, relativo a la libre circulación de trabajadores.

Asimismo, y todavía más importante, indica que, van en contra de este precepto todas las normas que limitan la cantidad de jugadores, de países miembros, que puedan alinearse en todas las competiciones organizadas por dichos países.

---

<sup>4</sup> Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 141.

Para poder entender el impacto de esta sentencia, partimos del Reglamento de la UEFA, de fecha 16 de junio de 1993, según el cual para que un profesional pase de una federación a otra, la federación que posee los derechos del jugador tiene que emitir un certificado internacional de transferencia, al cual sólo puede negarse si no se han cumplido todas las obligaciones reflejadas en el contrato con el antiguo club o si existe un litigio financiero relacionado con la transferencia.

En España a través del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, se indica que si se pacta mediante Convenio Colectivo, existe la posibilidad de exigir una compensación económica en concepto de formación, para lo cual se deben cumplirse dos supuestos:

- Los jugadores deben estar incluidos en una «Lista de Compensación»
- Su edad debe ser igual o inferior a 25 años.

La diferencia de nuestra normativa con la legislación belga es que la centroeuropea contempla tan solo de forma excepcional, el derecho de retención o indemnización.

Esta situación se decidió denunciar al Tribunal de Justicia de la CE debido a la imposibilidad de un jugador belga para jugar en otro país sin el pago de la mencionada indemnización. El Tribunal de Justicia dictó sentencia, que no era recurrible, donde indicaba que las reglas del fútbol iban en contra de la libre circulación y competencia de trabajadores que reconocen los Tratados Comunitarios y por ello quedaban anuladas para los jugadores que provengan de los países miembros de la UE<sup>5</sup>. La decisión fue extensible a todos los deportes profesionales, entre el jugador y su club, en el caso, naturalmente, de que incumpliera la normativa de la UE y marcó un antes y un después en el deporte comunitario.

Cualquier deportista de un país miembro de la UE tiene derecho a poder jugar en cualquier nación de la Unión. Es decir, todos los jugadores europeos tendrán la misma consideración que cualquier jugador nacional. De igual modo, la sentencia suprime la indemnización a pagar al club, conocida como derechos de formación en los contratos entre distintos países.

Sólo se establece una serie de restricciones a la libre circulación, según establece el artículo 48.3 del Tratado: el derecho de libertad de circulación de los trabajadores puede ser objeto de limitaciones tan sólo justificables por motivos de orden público o de seguridad y salud públicas.

### **1.7 Real Decreto 687/2005 - “Ley Beckham”**

Hasta finales de 1998, en la Ley Reguladora del IRPF se establecieron dos tipos distintos de tributación a la que podía acogerse el trabajador en base a su residencia habitual, gravando por obligación personal a los trabajadores cuya residencia estaba en

---

<sup>5</sup> *Asunto 13/76 Dona/Mantero en [http://www.iusport.es/opinion/bertabos.htm#N\\_1\\_](http://www.iusport.es/opinion/bertabos.htm#N_1_)*

territorio español y por obligación real a los trabajadores que no residían en España pero que obtenían rentas en nuestro país<sup>6</sup>.

Por lo tanto, desde 1998, la residencia es el factor clave que determina si una persona que obtiene rentas en España ha de tributar por IRPF o por IRNR. Para determinar si una persona tiene su residencia en España, se han de cumplir una serie de criterios:

- Permanencia en territorio español durante más de 183 días al año.
- Cuando tenga en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, con independencia de donde resida.
- Cuando el cónyuge que no está separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él, residan de forma habitual en España.

De acuerdo a esto, en principio, los deportistas profesionales, como cualquier otro individuo, de cumplir estas características tributarían en nuestro país mediante el pago del IRPF, y en caso contrario lo haría por el IRNR.

Fue en el año 2005 cuando el Gobierno con el fin de atraer el talento de directivos y profesionales altamente cualificados, lo modificó mediante Real Decreto 687/2005 y permitió que, aquellos individuos que cumplan unos determinados requisitos estarían capacitados a optar por realizar el pago de sus tributos por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en lugar de por el IRPF. El beneficio que obtenían todos estos profesionales era grande, ya que el tipo del IRNR (24% en su creación) es mucho menor que el del IRPF (43%)<sup>7</sup>.

El trabajador podría acogerse durante el ejercicio fiscal, así como en los cinco periodos siguientes. Los requisitos para acogerse al mismo eran:

- No haber residido fiscalmente en España en los 10 ejercicios anteriores
- Que el motivo del traslado a nuestro país se realice con motivos exclusivamente de tipo laboral
- Que la labor que provocase el traslado a España sea efectivamente llevada a cabo dentro de nuestras fronteras
- Que dicha actividad sea realizada o bien bajo el empleo de una empresa española, o bien para una entidad extranjera que contase con domicilio permanente en nuestro país
- Las rentas obtenidas como consecuencia de la realización de la actividad laboral no estén incluidas dentro de los supuestos de rentas exentas de tributación por el IRNR

---

<sup>6</sup> Modelo que sigue siendo aplicado en otros países de la Unión Europea, donde no existe el concepto de Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

<sup>7</sup> Zaplana Pérez, FJ. (2012), “Fiscalidad Deportiva”, Murcia, Fernando Zaplana Consulting, pp. 38 y ss.

Esta medida fue aprovechada por muchos deportistas profesionales y uno de los primeros fue David Beckham cuando abandonó el Manchester United para recalar en el Real Madrid. Por este motivo, se conoció a este régimen especial como Ley Beckham.

Esto hizo que España tuviese un régimen mucho más favorable que otros países con ligas igual de competitivas que las nuestras, como pueden ser Inglaterra, Alemania, Francia o Italia. Sin embargo, el legislador, decidió cambiarlo. Así, en un primer lugar, el importe máximo del que podrán obtener beneficios sufre en el año 2010 una limitación a 600.000€, aunque establece que los trabajadores que se hubiesen desplazado antes del 2010 podrían seguir acogiéndose a dicho régimen.

El 1 de enero de 2015 entró en vigor una nueva reforma fiscal que elimina el derecho a los deportistas profesionales de acogerse a este régimen, independientemente de la cuantía que perciban en sus contratos de trabajo. El resto de los colectivos podrán seguir aprovechándose de esta especialidad fiscal en caso de que reúnan los requisitos necesarios para ello.

## 2. Evolución de la recaudación fiscal de los deportistas en España.

Como se ha puesto de manifiesto en la introducción, el estudio lo centraremos en los deportes del fútbol y el baloncesto. Habida cuenta de que son los que reportan un mayor volumen de ingresos dentro de los deportistas que fijan su residencia fiscal en España.

### 2.1 La práctica del deporte del Fútbol

El fútbol es considerado como el rey de los deportes en Europa y es capaz de mover cantidades de dinero astronómicas. En la temporada 2016/17, los ingresos generados por el fútbol profesional en España fueron de 15.688 millones de euros, lo que representa el 1,37% del PIB de España para ese año.

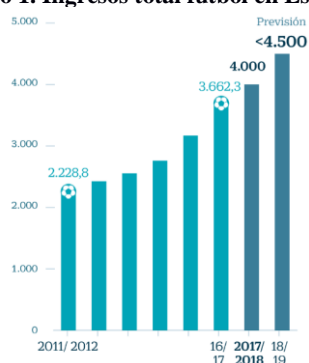
Si comparamos esta cantidad con lo que representaba en la temporada 2012/13, observamos que los ingresos eran aproximadamente la mitad ya que, estos eran de 7.542 millones de euros y el impacto sobre el PIB era del 0,72%, lo que significa un incremento del 108% en tan sólo 5 años.

Para poder interpretar la tributación a que están sujetos los jugadores que realizan esta práctica deportiva es necesario conocer, previamente, el nivel de ingresos que obtienen los clubes españoles ya que son ellos los que pagan los salarios de los jugadores.

#### 2.1.1 Ingresos que genera la práctica del deporte para los clubes

Tal como se observa en el Gráfico 1, desde 2012 se han incrementado los ingresos de la liga española en un 80%: de los poco más de 2.200 millones de esa temporada a pasar los 4.000 en la temporada 2017-2018, incluyendo ingresos por retransmisiones, patrocinios, días de partido o ventas de jugadores. Las expectativas para los próximos años son de un crecimiento medio del 10% anual, y ya para esta temporada 2018/2019, se estiman que los ingresos se situarán entre los 4.300 y los 4.500, debido al impacto del mercado extranjero.

Gráfico 1. Ingresos total fútbol en España.

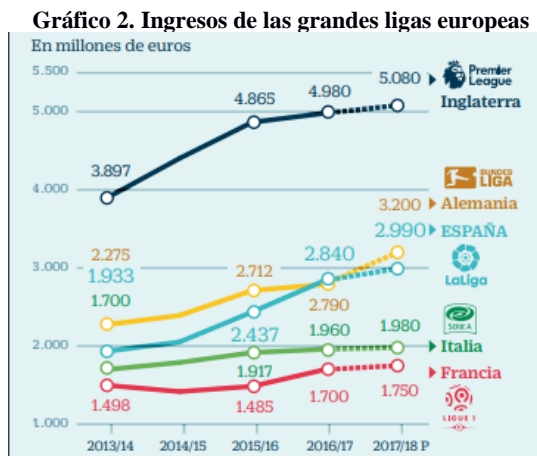


Fuente: Liga de Fútbol Profesional (LFP)

Sin embargo, el gran salto llegará en la temporada 2019-2020, cuando entre en vigor un nuevo contrato de televisión. Se cree que se pueden superar los 1.200 millones de ingresos anuales por los derechos en España, a los que hay que sumar los ingresos por

las emisiones internacionales que rondarán los 900 millones de euros. La partida televisiva, por tanto, aportará a la suma total unos 2.100 millones al año, 500 más que ahora. La estimación es estar cerca de los 5.000 millones de ingresos en el año 2020, y que el fútbol represente el 1,2% del Producto Interior Bruto español.

En el contexto europeo, el crecimiento de los ingresos en España ha hecho que esté luchando por el segundo puesto con Alemania en cuanto a liga europea con más ingresos, por delante de otras ligas como la italiana y la francesa y sólo por detrás de la inglesa. Esto se ha debido, como se observa en el Gráfico 2, al crecimiento del 54% obtenido en los últimos 5 años, dato muy por encima del 40% de Alemania (derivado de un nuevo acuerdo de derechos de trasmisión vigente de la temporada 2017/2018 a la 2020/2021<sup>8</sup>), el 30% de Inglaterra o el 16% de Italia y Francia.



Fuente: Cinco Días

Para entender el crecimiento que ha tenido el fútbol español en los últimos años, hay que centrarse en el origen de los ingresos que genera. Dichos ingresos provienen, sobre todo, en la revalorización de los derechos televisivos, fruto del decreto ley aprobado en 2015 que fijó la venta centralizada de los mismos frente al sistema anterior, en el que cada club negociaba sus condiciones con cada operador.

**Gráfico 3. Evolución de la distribución de los ingresos**



Fuente: Informe impacto socioeconómico laliga 2016-17 - LaLiga

8 Diario La Información: “Derechos de TV de Bundesliga vendidos por al menos 1.400 millones de euros anuales” en [https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/Derechos-TV-Bundesliga-vendidos-millones\\_0\\_924508649/](https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/Derechos-TV-Bundesliga-vendidos-millones_0_924508649/)

Atendiendo al informe sobre el impacto socioeconómico que elabora La Liga todos los años, y tal como se puede observar en el Gráfico 3, se ha producido un incremento por encima de los 1.400 millones de euros durante las 5 temporadas y este dato representa un crecimiento del 64.3% comparando con el valor de la temporada 2012. Este hecho ha permitido que los clubes tengan más dinero que han invertido en:

- Contratar mejores jugadores
- Ofrecer sueldos más competitivos para retener talento.
- Reducir sus deudas con Hacienda

### 2.1.2 Salarios pagados a los futbolistas

A esta evolución en los ingresos de los clubes de fútbol, hay que sumar que en julio de 2016 entró en vigor un nuevo convenio que fija el salario mínimo en 155.000 euros brutos anuales para futbolistas profesionales en primera división y en 77.500€ para futbolistas de segunda división. Si lo comparamos con el salario mínimo interprofesional fijado para ese año, hablamos de quince y siete veces, respectivamente, por encima de dicho salario ya que estaba fijado aproximadamente en 10.000 brutos anuales.

Es importante señalar estas cantidades, ya que sitúan a todos los futbolistas profesionales de primera y segunda división en el tramo más alto de la escala de IRPF (Tramo por encima de 60.000€) y obliga a todos estos trabajadores a afrontar un tipo impositivo del 45%.

Como bien hemos dicho anteriormente, esas cifras marcan el salario mínimo para este tipo de deportistas. Si miramos las noticias relacionadas con el mundo del fútbol, podemos ver renovaciones y fichajes de jugadores, donde sus salarios están muy distantes de esas cifras. Sólo hay que analizar la clasificación de los jugadores con salarios más altos en 2019 (Tabla 1) y ver que la mitad de los jugadores que forman esta lista, pertenecen a equipos que juegan en la liga española.

**Tabla 1: Ranking salario de los futbolistas mejor pagados**

	País	Salario Bruto Anual	Tasa Impuesto	Salario Neto	
1	Leo Messi	España	100,8	46%	46,4
2	Cristiano Ronaldo	Italia	56,4	43%	24,3
3	Griezmann	España	39,6	43,5%	17,2
4	Neymar	Francia	36,72	49%	18,0
5	Luis Suarez	España	34,8	46%	16,0
6	Gareth Bale	España	30	43,5%	13,1
7	Coutinho	España	27,6	46%	12,7
8	Alexis Sánchez	Inglaterra	27,36	45%	12,3
9	Kylian Mbappé	Francia	20,76	49%	10,2
10	Mesut Özil	Inglaterra	19,2	45%	8,6

\*Millones de €

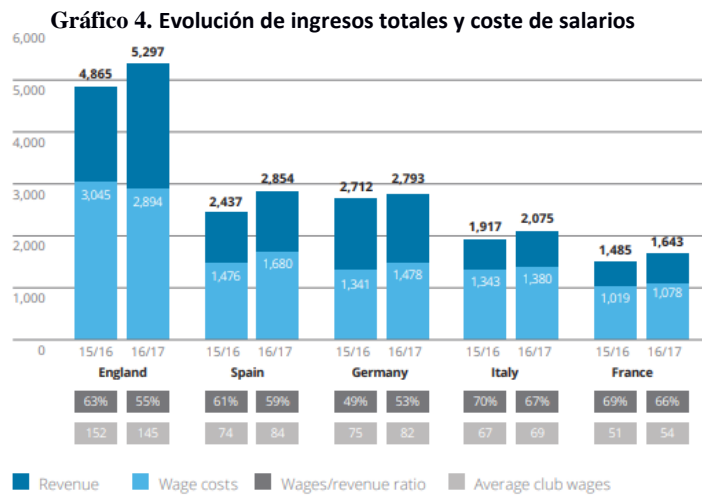
Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de L'Equipe

Si analizamos el ratio de coste en salarios vs total ingresos, podemos ver que, en España, los clubes de fútbol destinan aproximadamente el 59% de los ingresos para hacer frente al pago de los salarios. Esto supuso en el año 2016/17, una cantidad por encima de los 1.600 millones de euros.



Hay que destacar que dicho porcentaje se ha visto reducido en los últimos años a pesar de que, los clubes dedican más dinero en los salarios de los jugadores. Esto es posible debido a que, existe un crecimiento superior de los ingresos, lo que provoca una reducción del peso de esta partida.

Haciendo la comparativa con el resto de las grandes ligas europeas y tal como se observa en el Gráfico 4 extraído del Informe anual hecho por Deloitte a La Liga, España se sitúa en la segunda posición si miramos el coste total que se gastan los clubes en pagar los salarios de sus profesionales y en mitad de tabla cuando miramos el peso que estos representan frente a los ingresos totales que obtienen dichos clubes.

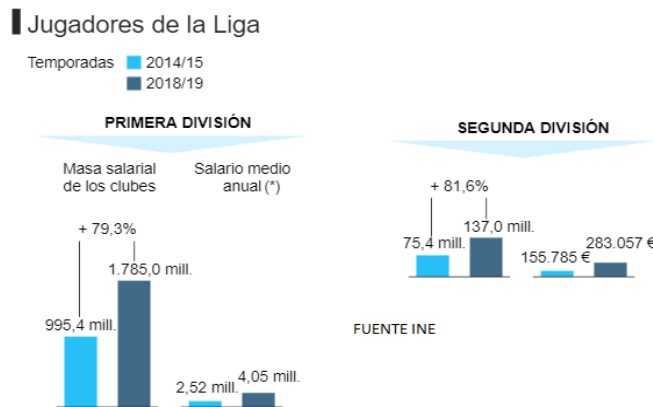


Fuente: Informe anual socioeconómico LaLiga. Deloitte

Si nos centramos en el caso concreto de España, se aprecia en el Gráfico 5 cómo se ha producido un incremento en torno al 80% en la evolución de los salarios dentro de las dos principales categorías del fútbol español (Primera y Segunda División).

Para esta temporada (2018/2019), la cantidad de dinero que se pagará en concepto de salarios será de 1.785 millones de euros en Primera División y 137 millones de euros en Segunda. El total se sitúa en una cifra muy cerca de los 2.000 millones de euros y la estimación es que superen dicha cantidad en el próximo curso.

**Gráfico 5. Coste de Salarios en España**



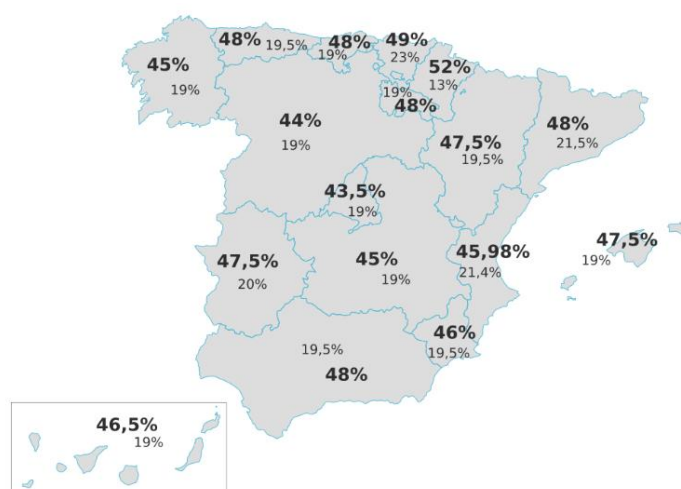
Fuente: INE

### 2.1.3 Ingresos que reporta la práctica del deporte al Gobierno español en concepto de IRPF

En España para todas aquellas personas que están en el tramo más alto y que ganan más de 60.000€/año existe un tipo de gravamen distinto dependiendo en cada Comunidad Autónoma que varía entre el 43 y el 48%. Como se puede observar en el gráfico 6, Madrid es la Comunidad con el tipo más bajo con un 43,5%. Por el contrario, Navarra tiene el tipo más alto, con el 52%.

Este porcentaje de Navarra sólo es aplicable para todas aquellas personas cuyos ingresos estén por encima de los 300.000€, teniendo en cuenta que sólo se tributa al 52%, los ingresos a partir de esa cantidad ya que, los primeros 300.000€ tienen un tipo del 45,41%.

Gráfico 6. Tipo impositivo por Comunidad Autónoma para rentas > 60.000€ anuales



Fuente: Elaboración a partir de datos de Agencia Tributaria

La legislación española, en este sentido, es parecida a la de Reino Unido y más beneficiosa para el futbolista que las de Francia, Italia o Portugal.

En el caso de **Inglaterra** para garantizar ser una de las mejores ligas del mundo, tratan de cuidar a sus grandes estrellas a través de un régimen especial, el 'remittance basis', por el cual no tienen la obligación de tener su domicilio fiscal en Reino Unido siempre y cuando pretendan abandonar el país en un futuro. Por tanto, los futbolistas que juegan en este país sólo pagan por lo que ingresan mientras trabajan en Inglaterra; pero se beneficia en cuanto a sus inversiones o ahorros.

Sin embargo, pese a este beneficio, los ingresos de un jugador de fútbol en este país tributarían de la misma forma que la media de futbolistas en España. Tenemos que hacer la salvedad que hemos comentado anteriormente ya que, dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se resida, existe una pequeña ventaja fiscal (1.5 puntos en la Comunidad de Madrid) o desventaja (3 puntos en Cataluña).

En **Francia**, el mayor beneficio reside en los ingresos por publicidad. Si nos centramos a la hora de tributar por su ficha, los jugadores que juegan en este país pagan más, ya que en Francia las grandes fortunas pagan de media el 49% de su sueldo.

Hay que destacar también que el presidente galo, François Hollande, aprobó en 2012 una tasa especial para grandes fortunas que ascendía al 75%, lo que provocó una salida de deportistas hacia otras ligas, pero tres años más tarde, esta Ley se abolió de forma que ahora el impuesto máximo en Francia es del 45%, aunque los ingresos que superan los 500.000 euros anuales se graban con un 4% más, con lo que alcanzan incluso el 49%.

En el caso de **Alemania**, la tributación para rentas elevadas es similar a Inglaterra y se grava con un 45%. En **Italia** existe un tipo del 43% para las grandes fortunas, que puede crecer en función de la región en la que se juegue como pasa en España.

Por último, en **Portugal** el tipo máximo asciende hasta al 53%. El porcentaje se extrae del tipo máximo de IRPF del 48%, al que hay que sumar una ‘tasa de solidaridad’ del 5%. En 2010, se bajó la aportación a los residentes no habituales del 24% al 20%. Sin embargo, quedaron excluidos los profesionales del deporte y sólo se pueden acoger a ella trabajadores cualificados como investigadores o médicos.

Como hemos visto anteriormente, se puede afirmar que los ingresos de los clubes se han incrementado de forma considerable. Esto ha permitido, que dichos clubes destinen un mayor porcentaje de sus presupuestos a salarios y esto repercute proporcionalmente en los ingresos que reciben las Administraciones Públicas. Si analizamos los datos de recaudación derivados del fútbol profesional entre la temporada 2012/13 y la temporada 2017/18, mostrados en el gráfico 7, se aprecia el incremento exponencial del importe recaudado en concepto de IRPF y Seguridad Social. En el caso del IRPF, se ha producido en los últimos 5 años, un incremento superior al 159%, pasando de los 1.000 millones de euros de recaudación. Esto es debido a dos motivos principalmente:

- Políticas fiscales que se han establecido explicadas anteriormente
- Mayor gasto en partida de salarios

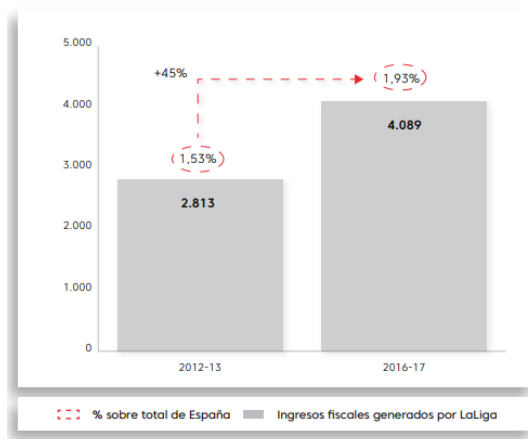
**Gráfico 7: Recaudación tributaria derivada del fútbol profesional en España**



Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de LaLiga

Este incremento en dichas partidas ha provocado que la recaudación derivada del fútbol se haya visto incrementada por encima del 40% respecto a lo que se recaudaba en la temporada 2012/13, sobrepasando la barrera de los 4.000 millones de recaudación. Esto representa como indica el gráfico 8, un 1,93% sobre el total de la recaudación fiscal de España y un incremento del 45% sobre lo que representaban dichos ingresos en la temporada 2012/13.

**Gráfico 8: Contribución fiscal del fútbol a la recaudación total de España**



Fuente: Informe impacto socioeconómico laliga 2016-17 - LaLiga

Esta cifra de recaudación es comparable a partidas de gastos e ingresos públicos significativos, tales como:

- Partidas de los Presupuestos Generales
  - 2,7 veces el importe destinado para Política Exterior.
  - 4,7 veces el importe destinado para Comercio, Turismo y Pymes.
  - 74% del importe destinado a Fomento del Empleo
- Partidas del Presupuesto de Castilla y León
  - El importe destinado a Servicios Sociales y Fomento del Empleo.
- Partidas de Ayuntamiento o Diputación de Soria
  - 18,75 veces el presupuesto del Ayuntamiento de Soria.
  - 2.000 veces el importe destinado para Educación por la Diputación de Soria.

## 2.2 La práctica del deporte del Baloncesto

Por su parte, el baloncesto es considerado por la gran mayoría de personas como el segundo deporte en importancia en España. Si hacemos la comparación con el fútbol, encontraremos enormes diferencias tanto en el modelo de negocio como en el volumen de ingresos generados por cada deporte. Aun así, encontramos un gran punto de unión entre ambos como vamos a ver más adelante.

Como hemos dicho anteriormente, se trata del segundo deporte en cuanto al número de licencias federativas en España con un tercio de las licencias que tiene el fútbol. Sin embargo, esta relación no se corresponde con el volumen de ingresos que es capaz de generar cada uno, donde el baloncesto sólo es capaz de ingresar el 1% de lo que genera el fútbol.

### 2.2.1 Ingresos que genera la práctica del deporte para los clubes

Si vemos la evolución de los ingresos (Gráfico 9) que ha tenido la principal liga de baloncesto en España (Liga ACB) durante los últimos años, observamos un incremento más que notable en el volumen total. Se pasa de 14 millones de euros en la temporada 2012/13 a más de 30 millones en la 2016/17. Eso significa que la Liga ACB ha sido capaz de doblar los ingresos en el intervalo de 5 años.

Gráfico 9: Evolución ingresos Liga ACB

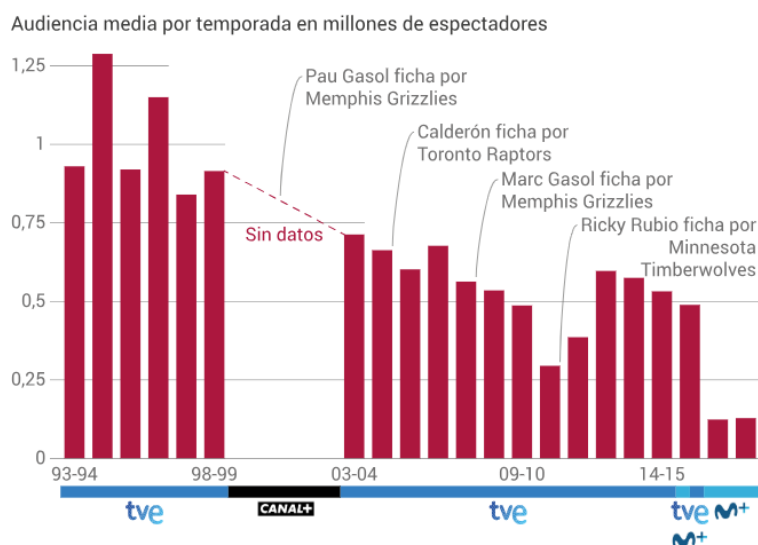


\* Presupuesto de Ingresos

Fuente: ACB

Si analizamos el origen de dichos ingresos, vemos la primera gran diferencia con el fútbol: los derechos de televisión, que quedan reflejados a través de las audiencias televisivas. El fútbol cada año ha ido ganando más adeptos y tiene un incremento constante en cuanto audiencia se refiere. Esto origina un mayor atractivo para las cadenas de televisión y que su oferta por retransmisión sea mucho más elevada. En el caso del baloncesto y, tal como se observa en el gráfico 10, las audiencias han ido cayendo año tras año desde la temporada 1994/95 (promedio de 1,3 millones de espectadores) hasta llegar al mínimo en la temporada 2016/2017 (Promedio de 130.000 espectadores).

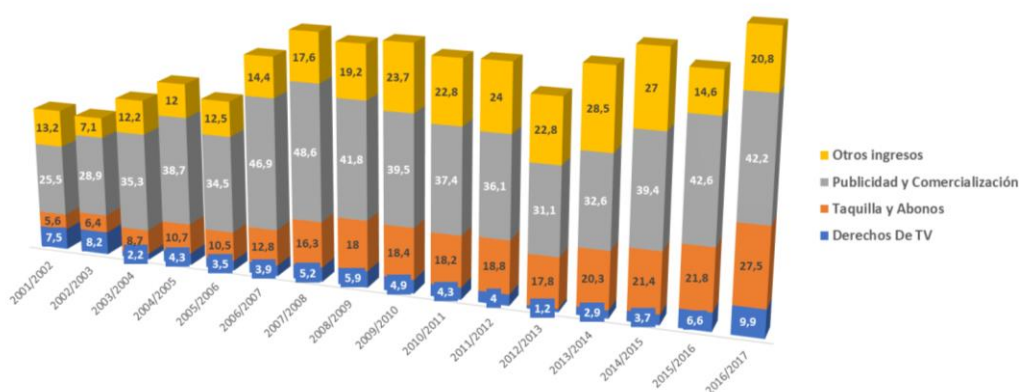
**Gráfico 10: Evolución de la audiencia televisiva de la Liga ACB**



Fuente: El Confidencial con datos de Liga ACB

En los últimos 15 años, la audiencia de esta competición ha caído de forma drástica, teniendo actualmente tan sólo el 10% de los espectadores que poseía en la campaña 1994/95. Pese a estos datos, el gráfico 11 muestra que los ingresos por derechos de TV han tocado el máximo de los últimos 15 años, situándose en 9,9 millones de euros para la temporada 2016/17. Estas cifras representan un crecimiento del 33% respecto a las generadas hace 15 años por el mismo concepto y sólo el 10% sobre los ingresos totales. Este dato dista mucho del 40% que representa este concepto en el fútbol.

**Gráfico 11: Evolución de los ingresos en ACB por tipología**



\*Millones de euros

Fuente: Elaboración propia a partir de datos CSD

Si analizamos el resto de los ingresos por tipología, podemos observar que:

- o Los ingresos obtenidos por Taquillas y Abonos han experimentado un incremento de casi un 500% en los últimos 15 años, situándose en 27,5 millones de euros y siendo el segundo foco de ingresos en este deporte.

- Los ingresos por Publicidad y Comercialización representan más del 40% de los totales en una temporada para los equipos. La evolución que ha tenido en los últimos años ha sido positiva, observándose un crecimiento del 70% respecto a los ingresos obtenidos en la temporada 2001/02.

Es necesario mencionar un punto bastante importante en cuanto a los ingresos obtenidos por los clubes de baloncesto y que no está presente en este gráfico. La Liga ACB es una liga deficitaria que tiene año tras año más gastos que ingresos. Para compensar en cierta medida ese impacto y entender el modelo de gestión de los clubes de baloncesto, hay que saber que existen aportaciones extra cuya misión es soportar todas las pérdidas existentes, Dichas aportaciones provienen de:

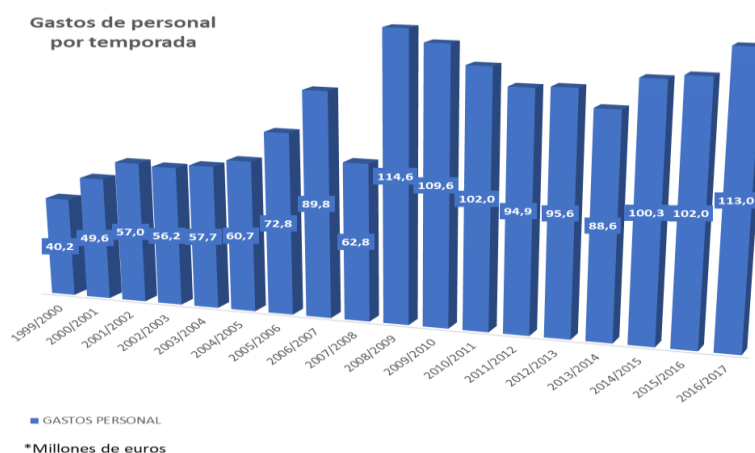
- Las Administraciones Públicas que colaboran con los clubes mediante patrocinios donde aportan una cantidad importante de dinero buscando expandir la imagen de marca de la Administración.
- Créditos/ Préstamos con condiciones ventajosas en el caso de los equipos cuyo patrocinador principal es una entidad bancaria.
- Beneficios obtenidos por otras secciones del club (Fútbol)
- Patrimonio de sus propietarios

## 2.2.2 Salarios pagados a los deportistas

Los salarios en el baloncesto español han sufrido una evolución importante en los últimos 15 años. A día de hoy, representan un 285% de lo que suponían hace 15 años, pasando de los 40 millones de euros destinados a salarios en la campaña 1999/2000 a los 113 millones de euros en la temporada 2016/17.

Este dato todavía no está a la altura de lo que se destinó a salarios en el año 2008/09, cuyo importe ascendió a 115 millones de euros. La tendencia de los últimos 4 años lleva a pensar que, en los próximos cursos, la cifra destinada al pago de los salarios vuelva a igualarse con los de la temporada 2008/09, e incluso se superen

**Gráfico 12: Evolución gasto en salarios de la Liga ACB**



Fuente: Informe Balance situación baloncesto español 1999-2017 - CSD

En el caso del baloncesto cuando nos referimos a salarios, hay que hacer una distinción muy grande respecto al fútbol. En el caso del fútbol, el salario mínimo es igual para todos los jugadores, independientemente de la edad que tengan. En el caso del baloncesto, esta cantidad varía en función de la edad del deportista.

Después del acuerdo obtenido, el valor del salario mínimo se verá incrementado en un 10% en todos sus tramos, siendo de 20.500 euros anuales hasta los 19 años; 34.200 en jóvenes de entre 20 y 21 años; 41.000 entre 22 y 23 años; 54.700 entre 24 y 25 años, y un mínimo de 68.400 euros anuales para los mayores de 26 años.

Si comparamos el importe de los salarios con el de la mejor liga de baloncesto del mundo, NBA en **EEUU** se observan dos grandes diferencias:

- o En EEUU el salario mínimo de un jugador va en función de los años de experiencia en la NBA mientras que en España, como hemos visto, el salario mínimo varía en función de la edad del deportista.
- o El importe del salario mínimo en la NBA es más elevado, situándose entre 8 y 30 veces por encima dependiendo de la edad del jugador. En el caso de un jugador que llegue nuevo a la NBA, independientemente de su edad, el salario mínimo para la temporada 2018/19, tal como se observa en el Anexo II, es de 582.180\$, distando mucho de los 20.500 euros para jugadores de 19 años y los 68.400 de los jugadores de más de 26 años en España

En el caso de las ligas europeas, son los jugadores de las ligas rusas y turcas los que tienen salarios más elevados. Esto es debido al régimen tributario que tienen en dichos países, que permiten a los clubes atraer talento al tener que tributar menos impuestos.

### 2.2.3 Ingresos que reporta la práctica del deporte al Gobierno español en concepto de IRPF

Antes de ver lo que aportan al IRPF los jugadores de la Liga ACB, es necesario hacer la misma comparativa hecha en el punto anterior, a las cargas tributarias que tendrían dichos jugadores si realizasen su actividad en esos países.

En **Estados Unidos** hay que tener en cuenta que dependiendo el estado civil en que se encuentre el deportista, pagará un porcentaje de impuestos u otro distinto. El tipo más alto hasta la llegada de Donald Trump a la Casa Blanca era del 39.6% nacional. Este tipo se redujo, como se aprecia en la Tabla 3, hasta el 37% con el inicio de su mandato, pero no se va a quedar de forma estable ya que tiene fecha de finalización en 2025.

Tabla 2: Tipo impositivos en EEUU

(a) SINGLE person (including head of household)—				(b) MARRIED person—			
If the amount of wages (after subtracting withholding allowances) is:		The amount of income tax to withhold is:		If the amount of wages (after subtracting withholding allowances) is:		The amount of income tax to withhold is:	
Not over \$3,800	But not over—	\$0	of excess over—	Not over \$11,800	But not over—	\$0	of excess over—
Over— \$3,800	—\$13,500	\$0.00 plus 10%	—\$3,800	Over— \$11,800	—\$31,200	\$0.00 plus 10%	—\$11,800
\$13,500	—\$43,275	\$970.00 plus 12%	—\$13,500	\$31,200	—\$90,750	\$1,940.00 plus 12%	—\$31,200
\$43,275	—\$88,000	\$4,543.00 plus 22%	—\$43,275	\$90,750	—\$180,200	\$9,086.00 plus 22%	—\$90,750
\$88,000	—\$164,525	\$14,382.50 plus 24%	—\$88,000	\$180,200	—\$333,250	\$28,765.00 plus 24%	—\$180,200
\$164,525	—\$207,900	\$32,748.50 plus 32%	—\$164,525	\$333,250	—\$420,000	\$65,497.00 plus 32%	—\$333,250
\$207,900	—\$514,100	\$46,628.50 plus 35%	—\$207,900	\$420,000	—\$624,150	\$93,257.00 plus 35%	—\$420,000
\$514,100	.....	\$153,798.50 plus 37%	—\$514,100	\$624,150	.....	\$164,709.50 plus 37%	—\$624,150

Fuente: <https://www.irs.gov/es/newsroom/2018-withholding-tables-now-available>



En **Turquía** el IRPF para un ciudadano está entre el 15 y el 35% pero los deportistas tienen un trato de favor que varía en función de su categoría. Los de las primeras divisiones de sus deportes pagan un 15%, los de las segundas, un 10%, y los de las inferiores o de deportes sin liga, un 5%. El gobierno está contemplando igualar a los deportistas con el resto de los turcos y establecer un tipo máximo del 35%.

Los equipos de **Rusia** cuentan con una ventaja sobre el resto de los equipos europeos, y es que sus deportistas nacionales (y todas las grandes fortunas del país) apenas tributan al 13% y los deportistas extranjeros tributan al 30%. Esta cifra se ve reducida al 13% si pasan más de 6 meses en un club ruso. Si tenemos en cuenta que cada temporada tiene una media de 10 meses, se puede decir que todos los deportistas tributan al 13%.

Antes de analizar la tributación en España, hay que hacer mención que, la política de transparencia desarrollada por la Federación de Baloncesto con acceso a toda la información por parte de cualquier usuario, no se ha expandido a la Liga ACB y a los clubes que forman la misma.

Esta es la tónica general en el mundo del baloncesto ya que, en la mayoría de los países europeos, es muy complicado obtener información financiera sobre los clubes que forman sus ligas profesionales salvo en Francia, donde se puede encontrar de forma detallada toda la información de los clubes que pertenecen a su liga.

En el caso de España y a diferencia del fútbol, el salario mínimo de los jugadores no siempre se sitúa en el escalón más alto a la hora de la tributación del IRPF. Por tanto, tendremos que hacer una estimación con todos los datos disponibles, de cara a tener una aproximación lo más realista posible a la cantidad que el baloncesto español contribuye en la recaudación del IRPF.

Partimos de la premisa de que los salarios en la campaña 2016/17 alcanzaron los 113 millones de euros. También conocemos que los salarios mínimos para los jugadores que desarrollan su actividad en España varían en función de la edad del jugador, y por consiguiente, los tipos de tributación:

**Tabla 3: Rangos de edad, salario mínimo y tipo impositivo**

Edad	Salario Mínimo	Tipo Impositivo
Hasta 19 años	20.500 €	30%
20-21 años	34.200 €	30%
22-23 años	41.000 €	37%
24-25 años	54.700 €	37%
> 26 años	68.400 €	45%

Fuente: Elaboración Propia a partir de la información suministrada por ACB y Agencia Tributaria.

Si analizamos la edad media de cada plantilla de ACB a través de los datos existentes en la página web<sup>9</sup> o en el Anexo III, se aprecia que, salvo un equipo, donde la

<sup>9</sup> Datos disponibles en [www.acb.com](http://www.acb.com)

media de edad es de 25 años, el resto de los conjuntos alcanzan una media de edad superior a 26 años, siendo el valor más repetido los 28 años. Además, si ponemos el foco en los equipos que más gastan en salarios, aquellos que juegan Euroliga (Madrid, Barcelona, Baskonia y Unicaja), todos tienen medias de edad por encima de 28 años. Por lo tanto, para hacer la estimación, vamos a tener en cuenta que todos los jugadores cotizarán por el tramo más alto de rentas superiores a 60.000€ (impuesto del 45%).

Podemos decir entonces que los jugadores de la Liga ACB contribuyen al IRPF en 50,85 millones de euros, cifra lejana a lo que recauda el fútbol profesional (6% respecto a La Liga) pero importante en comparación con algunas de las partidas presupuestarias, tales como:

- Partidas del Presupuesto de Castilla y León
  - El presupuesto que la Junta de Castilla y León destina para Ciudadanía, Comercio y Turismo.
  - Es equivalente al importe de IRPF recaudado por Castilla y León
- Partidas del Presupuesto de Soria
  - El 90% del presupuesto del Ayuntamiento de Soria
- Partidas del Presupuesto de Palencia
  - El 90% del presupuesto destinado por el Ayuntamiento de Palencia para Seguridad y Movilidad Ciudadana, Vivienda y Urbanismo, Bienes Comunitarios, Medio Ambiente, Sanidad, Educación, Cultura y Deporte.

### 3. Deportistas españoles con tributación fuera de territorio nacional

Existen muchos deportistas que han decidido cambiar su residencia fiscal a otros países en búsqueda de una tributación mucho más laxa que les permita obtener ventajas fiscales a la hora de tributar por sus ganancias. Por lo tanto, se trata de una opción legal que está muy vigilada por los funcionarios de la Agencia Tributaria ya que, si se demuestra que este cambio de residencia no es legal, los deportistas deberán hacer frente al pago de impuestos no presentados, con intereses y recargos<sup>10</sup>.

Atendiendo a esta realidad, y viendo la estructura de sus campeonatos, existen deportes donde los profesionales pueden buscar países con tributaciones más ventajosas con el fin de cambiar su residencia fiscal y tributar en dicho país. Los países más recurridos para mover su residencia fiscal son Andorra y Suiza y los deportes donde se suele dar con frecuencia son los deportes de motor (Formula 1, motociclismo), tenis o golf.

Los principales atractivos para el cambio de residencia al **Principado de Andorra** son la tasa de IRPF de tipo único en el 10% y el 4,5% del Impuesto General Indirecto, equivalente al IVA. Este valor es el más bajo de Europa.

Además, el Principado de Andorra ha creado una figura jurídica concebida para atraer a personas reconocidas por su relevancia internacional o excelencia en un campo particular. Dicha figura les permite tributar en Andorra sin la necesidad de cumplir el número mínimo de días obligado que garantiza la residencia fiscal. Los deportistas profesionales entran en esta categoría y están autorizados a pedir el estatus de residencia pasiva de categoría C.

Por otro lado, **Suiza** es un estado federal compuesto por cantones donde la constitución otorga a cada uno de ellos las competencias en materia fiscal y recaudatoria, a excepción de algunos supuestos en los que su tributación será competencia exclusiva del Gobierno federal. Esto hace que la tributación, tal como se puede observar en el Anexo III, varíe dependiendo del cantón donde resida el deportista: entre el 22,86% de Zug al 44,75% de Basilea.

A la hora de tributar en Suiza hay que tener en cuenta si la persona es residente o no en el país. Una persona es considerada residente suiza si tiene la intención de residir

- 
- <sup>10</sup> Según el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en el territorio español cuando se dé principalmente cualquiera de las siguientes circunstancias: Permanecer más de 183 días, durante un año natural, en territorio español. Cuando se trata de países considerados como paraísos fiscales, Hacienda puede exigir la prueba de residencia en dicho país durante al menos 183 días al año. Respecto a este tema, el Tribunal Supremo estableció que la declaración de la residencia fiscal sólo puede basarse a criterios objetivos, como lo es el número de días que reside en España.
  - Tener en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, directa o indirectamente.
  - Cuando residan en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menos que dependan de él.

de manera permanente en el país, o si se encuentra físicamente en el país durante al menos **90 días**. Si el sujeto es residente, estos están sujetos al impuesto sobre sus ingresos a nivel mundial, salvo los beneficios provenientes de negocios extranjeros, sucursales y propiedades, que están exentos y si, por el contrario, el sujeto no es residente, únicamente tributará por sus ganancias en Suiza.

Una vez que hemos analizado los principales países donde los deportistas españoles mueven su residencia para pagar menos impuestos, vamos a estudiar el impacto que tienen estos movimientos en los deportes anteriormente mencionados. Para ello, escogeremos el top de deportistas españoles en cada uno de estos deportes y analizaremos la situación actual de sus profesionales.

### 3.1 La práctica del deporte del Tenis

Al igual que en el resto de los deportes analizados hasta ahora, el tenis ha sufrido una constante evolución a lo largo del tiempo. Actualmente, el dinero repartido en premios es superior a los que se entregaban años atrás, habida cuenta de la buena salud que atraviesa este deporte.

En 2018, la suma de premios de los 4 Grand Slam fue de 188,45 millones de dólares (Tabla 4) frente a los 146.49 millones que se repartieron en 2015. Eso muestra cómo los premios aumentaron un 28.64% en cuatro años.

**Tabla 4: Importe repartido en premios en Grand Slam 2018**

Nombre	Superficie	Premios (millones \$)
Australian Open	Dura	\$44.62
US Open	Dura	\$53.00
Roland Garros	Arcilla	\$45.84
Wimbledon	Hierba	\$44.93

Fuente: Elaboración propia con datos ATP y WTA

Hay que recordar que en estos torneos el pago para los ganadores es el mismo para las mujeres (WTA) y los hombres (ATP), algo que no sucede en la mayoría de los deportes.

Si atendemos al ranking de mejores tenistas españoles en categoría masculina (Asociación de Tenistas Profesionales<sup>11</sup>) y femenina (Asociación Femenina de Tenis<sup>12</sup>) observamos como el 93,75% de los tenistas españoles tributa en España por IRPF. Tan sólo hay una tenista que tributa fuera de nuestras fronteras, concretamente en Suiza y el

<sup>11</sup> A partir de este momento, utilizaremos su abreviatura ATP

<sup>12</sup> A partir de este momento, utilizaremos su abreviatura WTA

valor que deja de ingresar el Estado representa aproximadamente el 7% del importe total que recaudaría por este concepto (Tabla 5).

**Tabla 5: Ranking tenistas españoles y tributación de sus ganancias**

Simulación en España									
	Jugador	Edad	Ganacias 2019	Ganancias acumuladas	Pais de tributación	Tributación 2019	Tributación Acumulada	Tributación 2019	Tributación Acumulada
Masculino	Rafael Nadal	32	3.297.637,79 €	95.191.895,54 €		1.483.937 €	42.836.353 €		
	Roberto Bautista Agut	31	858.338,25 €	9.007.432,79 €		386.252 €	4.053.345 €		
	Fernando Verdasco	35	455.340,02 €	14.882.223,11 €		204.903 €	6.697.000 €		
	Jaume Munar	22	291.336,16 €	923.741,68 €		131.101 €	415.684 €		
	Pablo Carreño Busta	27	277.631,05 €	7.055.216,01 €		124.934 €	3.174.847 €		
	Roberto Carballés Baena	26	230.094,37 €	1.186.900,44 €		103.542 €	534.105 €		
	Albert Ramos Viñolas	31	329.950,59 €	6.065.671,29 €		148.478 €	2.729.552 €		
	Pablo Andújar	33	161.399,72 €	4.284.052,38 €		72.630 €	1.927.824 €		
	Marcel Granollers	33	123.985,01 €	9.054.484,42 €		55.793 €	4.074.518 €		
	Feliciano López	37	155.211,55 €	14.308.435,66 €		69.845 €	6.438.796 €		
David Ferrer	37	157.595,86 €	28.020.680,79 €		70.918 €	12.609.306 €			
Femenino	Garbiñe Muguruza	25	511.407,35 €	16.702.386,14 €				230.133 €	7.516.074 €
	Carla Suárez Navarro	30	279.347,86 €	9.859.239,33 €		125.707 €	4.436.658 €		
	Sara Sorribes Tormo	22	190.391,47 €	1.006.029,30 €		85.676 €	452.713 €		
	Lara Arruabarrena	27	164.323,37 €	2.634.851,23 €		73.946 €	1.185.683 €		
	Paula Badosa Gibert	21	73.036,96 €	269.678,01 €		32.867 €	121.355 €		
<b>TOTAL</b>						<b>3.170.529 €</b>	<b>91.687.739 €</b>	<b>230.133 €</b>	<b>7.516.074 €</b>
<b>Peso</b>								<b>6,8%</b>	<b>7,6%</b>

Cambio: 1\$ = 0,89€










Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de ATP y WTA

### 3.2 La práctica del deporte del Golf

En el caso del golf, tal como se puede observar en la tabla 6, el comportamiento es similar al que acontece en el tenis. Los deportistas españoles tributan en su gran mayoría en España pese a vivir la mayor parte del año fuera de su residencia disputando el Tour Europeo, Asiático o Americano. De los datos analizados, se puede extraer que, el 70% de los golfistas analizados, tienen su tributación en España y tan sólo hay 3 deportistas que lo hacen fuera.

Lo que es llamativo es que dos de ellos son los que poseen mayores ingresos en premios, representando más del 60% del importe total y con su tributación en EEUU y Suiza, respectivamente.

**Tabla 6: Ranking golfistas españoles y tributación de sus ganancias**

				Simulación en España
Jugador	Ganacias 2018	País de tributación	Tributación 2018	Tributación 2018
Jon Rahm	8.300.000 €			3.735.000 €
Sergio Garcia	4.700.000 €			2.115.000 €
Rafa Cabrera Bello	3.800.000 €		1.710.000 €	
Miguel A Jimenez	1.500.000 €		675.000 €	
Pablo Larrazabal	850.000 €		382.500 €	
Nacho Elvira	595.000 €		267.750 €	
Alvaro Quiros	140.000 €			63.000 €
Gonzalo Fdez-Castano	100.000 €		45.000 €	
Txema Olazabal	100.000 €		45.000 €	
Cambio: 1\$ = 0,89€		<b>TOTAL</b>	3.125.250 €	5.913.000 €
		<b>Peso</b>		65,4%










Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de PGA Tour

### 3.3 La práctica del deporte de Motor

Dentro de los deportes de motor, vamos a englobar tanto el motociclismo como la Fórmula 1. Tradicionalmente, son deportes que generan mucho dinero y, por tanto, al igual que pasa en el fútbol, los deportistas que están en la élite obtienen grandes ingresos en concepto de salarios. Si atendemos a la tabla 7, vemos que a diferencia del tenis y del golf, el número de deportistas que tributa fuera de España en estos deportes supera la mitad de la muestra escogida. El país donde se afinca la mayoría de estos deportistas es Andorra debido a las ventajas fiscales que vimos anteriormente.

Sin embargo y al contrario de lo que sucede en golf, los dos deportistas que tienen más ingresos tributan en España. Esto implica que la cantidad que deja de recaudar España por IRPF en este deporte no sobrepase el 20% de lo que podría ingresar.

**Tabla 7: Ranking pilotos españoles y tributación de sus ganancias**

				Simulación en España
Jugador	Ganacias 2018	País de tributación	Tributación 2018	Tributación 2018
Fernando Alonso	30.000.000 €		13.500.000 €	
Marc Márquez	14.000.000 €		6.300.000 €	
Maverick Viñales	4.450.000 €			2.002.500 €
Jorge Lorenzo	4.200.000 €			1.890.000 €
Carlos Sainz	4.000.000 €		1.800.000 €	
Alex Rins	1.800.000 €			810.000 €
Joan Mir	1.111.000 €		499.950 €	
Pol Espargaró	890.000 €			400.500 €
Aleix Espargaró	800.000 €			360.000 €
Cambio: 1\$ = 0,89€		<b>TOTAL</b>	22.099.950 €	5.463.000 €
		<b>Peso</b>		19,8%

Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de FIA y MotoGP

### 3.4. Viabilidad de un modelo tributario ad-hoc para los deportistas nacionales con domicilio fiscal fuera de España

Para hacer el análisis de los distintos modelos tributarios que podría llevar a cabo el Gobierno con el objetivo de intentar retener a los deportistas y que tributen en nuestro país, se cogerá como base los ingresos de los deportistas de disciplinas que permitan la posibilidad de tributar fuera de España.

A la hora del cálculo, se tendrán en cuenta diferentes escenarios tributarios, para poder analizar el beneficio existente o el coste de oportunidad de las medidas propuestas y compararlo con la situación actual.

Antes de empezar con el análisis, tenemos que tener en cuenta una serie de conceptos muy importantes sobre los que basaremos nuestro análisis:

Para hacer las diferentes simulaciones y plantear los nuevos **escenarios**, se van a tener en cuenta dos variables:

- Porcentaje de IRPF: Se van a crear varios modelos variando la tasa del tipo impositivo. En concreto, el estudio se hará partiendo de una tasa del 10% (tasa tipo de Andorra con gran atractivo fiscal), pasando por un 20% y llegando a un 30%.
- Porcentaje de deportistas atraídos por esta medida: Se van a utilizar 3 medidas: 25, 50 y 100% de éxito ya que, algunos deportistas tributan en el extranjero por motivos distintos al ahorro financiero.

Esto va a permitir observar cómo afectan las variaciones propuestas al **escenario de referencia**. Dicho escenario muestra la situación actual que ha sido analizada en el punto anterior donde existe una tributación del 45% y un porcentaje de profesionales que cotiza en el extranjero distinto en función del deporte.

Para calcular el **coste de oportunidad** derivado de la variación de los tipos impositivos y el porcentaje de éxito en la atracción de los deportistas, se comparará dichos escenarios con el actual.

La simulación partirá del peor escenario posible (porcentaje de atracción del 25% y tipo impositivo al 10%) hasta el mejor escenario posible (porcentaje de atracción del 100% de deportistas y tipo impositivo del 30%). Antes de realizar los cálculos hay que hacer una apreciación muy importante. Atendiendo a la tabla 5, se observa que en los 5 primeros meses del año 2019 se recaudaron 3.170.529€ por parte de España en concepto de IRPF en el tenis y 230.133€ se tributaron fuera de nuestras fronteras. Para hacer los cálculos finales, vamos a extrapolar dicha cantidad a 12 meses y con eso obtendremos un valor estimado de lo que supondrá este tributo a final de año. Por tanto, quedaría:

- IRPF tributado por tenistas en España: 7.609.270€
- Cantidad de dinero que deja de percibir el Estado por estar tributada en el extranjero: 552.319€



Partiendo de esta estimación, tendremos los valores recaudatorios de cada uno de los casos, tal como se pueden observar en el Anexo IV y que resumimos en la tabla 8.

**Tabla 8: Recaudación total de IRPF en los diferentes escenarios**

Tipo Impositivo % Retorno	10%	20%	30%
25%	7,3M€	14,6M€	21,9M€
50%	7,9M€	15,8M€	23,7M€
100%	8,9M€	17,9M€	26,8M€

Elaboración Propia

Si hacemos la comparación con el resultado actual, vemos que cualquier opción de las analizadas deja peores resultados, tal como se puede apreciar en la Tabla 9:

**Tabla 9: Desviación de los diferentes escenarios con respecto al escenario actual**

Tipo Impositivo % Retorno	10%	20%	30%
25%	-25,5M€	-18,2M€	-10,9M€
50%	-24,9M€	-17M€	-9,1M€
100%	-23,9M€	-14,9M€	-6M€

Elaboración Propia

Estas diferencias varían entre 25,5 millones de euros en el peor caso, lo que representa una reducción del 80% de los ingresos, a los 6 millones en el mejor caso, lo que supone un 18% menos que en la actualidad.

## CONCLUSIONES

La evolución normativa en materia fiscal de estos 25 años en España ha sido confusa y sin llegar a crear un marco específico para este sector. Lo único que se ha hecho, ha sido regular la fiscalidad de los derechos de imagen.

En cuanto a la consideración de rentas fugaces para las rentas obtenidas por los deportistas, hemos pasado de un vacío legal, que dejaba a la libre interpretación de los juristas, a definir de forma clara que las rentas de los deportistas, con independencia de la duración de sus carreras, son consideradas como cualquier otro rendimiento obtenido en otras actividades.

Lo que sí se ha conseguido es reducir el número de tramos de cotización pasando de 28 a 5 tramos; así como el porcentaje de retención de las rentas más elevadas, pasando de un 66% a un 45% en el tramo más elevado. Este hecho es relevante, ya que la mayoría de los deportistas están englobados en este tramo.

Los deportistas extranjeros que vengan a España ya no pueden optar por aplicar la Ley Beckham o “régimen especial de impatriados” que permitía, a quienes disfrutaban del mismo, tributar un tipo fijo más reducido. Esto puede originar una posición competitiva desfavorable respecto a otros países, como puede ser Italia, que está en vías de introducir una reforma fiscal en este sentido.

Además, sentencias provenientes del Tribunal Europeo han impactado de forma notable en los ingresos que estos deportistas generan por IRPF. La Ley Bosman marca un antes y un después ya que permite la libre circulación de jugadores de la Unión Europea en todos los países que la conforman. En los primeros años tras la sentencia, existía la preocupación, principalmente por parte de las Federaciones de algunos países, de la posible pérdida de potencial en las canteras de los equipos nacionales y con ello también en las propias selecciones nacionales ya que la llegada de los jugadores comunitarios cerraría el paso para jóvenes promesas nacionales. Con el paso del tiempo, se ha demostrado que esta teoría era errónea y que realmente lo que ha permitido ha sido un aumento de la competitividad y un enriquecimiento global en todos los deportes.

Todas estas medidas han contribuido en mayor o menor medida a atraer talento deportivo en España, lo que ha supuesto un aumento del prestigio de las competiciones nacionales. En la gran mayoría de los deportes, las ligas españolas son tomadas como referencia de modelos de éxito.

Esto se ha traducido en mayores ingresos por parte de los clubes españoles y que, por ende, han destinado parte de ellos a la mejora de salarios para retener talento. Todo este incremento generado en salarios durante los últimos años repercute directamente en los ingresos tributarios de España. Como hemos visto, la aportación de los deportistas a las arcas del Estado representa un porcentaje significativo del total de recaudación fiscal de España.

Por otro lado, existen deportes donde los profesionales tienen la posibilidad de solicitar el cambio de residencia fiscal dada la estructura de la competición. Existen países dentro de Europa, como pueden ser Andorra o Suiza, con ventajas en materia tributaria respecto a España y que son aprovechadas por algunos de estos deportistas.

Hemos comprobado mediante la elaboración de varios supuestos económicos que una rebaja en el tipo impositivo para suprimir esa fuga no mejora la recaudación del Estado en materia fiscal ya que, la mayoría de los deportistas españoles tributan en España. Además, estas medidas no garantizan el 100% de éxito ya que muchos profesionales decidieron salir por motivos diferentes al ahorro fiscal.

Desde mi punto de vista, la figura del deportista no es diferente a la de cualquier otro trabajador en España. Además, la realización de dicha actividad no impide o limita el desarrollo de cualquier otra vida laboral al final de la carrera deportiva de dichos trabajadores. Por tanto, las suyas no deberían ser consideradas como rentas fugaces y deberían mantener la misma consideración que el general de los cotizantes.

Además, hemos escuchado en reiteradas ocasiones que los deportistas de élite pagan muchos impuestos. El IRPF es un impuesto progresivo que grava las ganancias obtenidas por los trabajadores, esto quiere decir, que cuanto más gana una persona, más porcentaje de impuesto está obligado a hacer frente. Por tanto, el importe al que hacen frente va acorde a sus salarios y no tiene sentido crear excepciones para este colectivo porque podrían generar un agravio comparativo con otras profesiones.

A pesar de que la Reforma Fiscal de 2015 cambió la tributación de los deportistas desplazados a territorio español, tributando como un ciudadano con residencia permanente en España y excluyéndoles del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, considero que no ha afectado a la pérdida de competitividad de los clubes españoles, pero sí ha supuesto un aumento de la recaudación tributaria por parte de España.

Esto no habría sido posible sin el buen trabajo hecho por los clubes, ligas y federaciones antes del cambio de la normativa que permitió obtener más fuentes de ingresos y la visión que tuvieron donde identificaron que atrayendo talento, habría más incremento de ingresos y podrían utilizarlo para hacer frente a esa subida del tipo impositivo. Esto es así porque en la mayoría de los deportes, los deportistas negocian su salario en neto y son los clubes los que se hacen cargo de la cantidad de IRPF que tienen que pagar los deportistas.

Este trabajo me ha permitido conocer la importancia que tiene el deporte en la economía de nuestro país y lo que representa cuando se hace la comparación con partidas presupuestarias relevantes de los Presupuestos Generales, los de una Comunidad Autónoma, Diputación o Ayuntamiento. Por tanto, el Gobierno debería proteger y promover el desarrollo del deporte en nuestro país con el fin de garantizar la salud que tienen el deporte español en la actualidad.

Por último, es una realidad que existen deportistas que deciden cambiar su residencia con el fin de encontrar países con tributaciones más beneficiosas. Después del análisis sobre la situación actual en los deportes que más dinero generan, tengo que reconocer que los resultados obtenidos han sido una sorpresa positiva.

Partía de la idea que tiene una gran parte de la población española de que el número de deportistas y el porcentaje de impuestos que se dejaban de tributar en España era muy elevado y he podido comprobar que esta teoría es errónea. Además, estoy convencido de que este tipo de simulaciones, cómo la que hemos planteado en el presente

trabajo, ya han sido trabajadas con anterioridad y en mayor profundidad debido a los datos disponibles por parte de la Agencia Tributaria, decidiendo mantener la situación tributaria actual sin necesidad de crear excepciones para estos colectivos.

Por último, desde mi punto de vista, aunque no ha sido ámbito de estudio de este trabajo, habría que establecer una regulación mucho más concisa sobre los derechos de imagen por parte de la Agencia Tributaria ya que, en la actualidad, muchos deportistas están teniendo problemas derivados de una mala interpretación de la regulación existente. Además, debería ir acompañado de un mayor control por parte de la Agencia Tributaria para evitar la evasión fiscal que llevan a cabo algunos profesionales.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Legislación**

Ley 41/1964, de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 142, de 13 de junio de 1964, páginas 7701 a 7753.

Real Decreto 1018/1967, de 6 de Abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 118, de 18 de mayo de 1967, páginas 6640 a 6671.

Ley 44/1978, de 8 de septiembre de 1978, Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 217, de 11 de septiembre de 1978, páginas 21191 a 21199.

Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 273, de 14 de Noviembre de 1979, páginas 26286 a 26290.

Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 255, de 24 de Octubre de 1981, páginas 24958 a 24961.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 153, de 27 de Junio de 1985, páginas 20075 a 20077

Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 136, de 7 de Junio de 1991, páginas 18665 a 18691.

Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre. por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 313, de 31 de Diciembre de 1991, páginas 41916 a 41938.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 295, de 10 de Diciembre de 1998, páginas 40730 a 40771.

Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 303, de 19 de Diciembre de 2002, páginas 44622 a 44662.

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 34, de 9 de Febrero de 1999, páginas 5730 a 5763.

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. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 139, de 11 de Junio de 2005, páginas 20037 a 20041.

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. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 285, de 29 de Noviembre de 2006.

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Publicado en Boletín Oficial del Estado núm. 288, de 28 de Noviembre de 2014, páginas 96860 a 96938.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica, de 1 de Enero de 1958.

Sentencia de 15/12/1995 — ASUNTO C-415/93 del Tribunal de Justicia de CE.

## **Monografías**

Gota Losada. A (1973): “Tratado del Impuesto sobre la Renta”, EDERSA.

Llamas Labella, M.A. (1974) “La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa”, Revista Española de Derecho Financiero.

J. Lasarte y G. Casado (1980): “Consideración de las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas”, Revista Española de Derecho Financiero, num.26.

Muñoz Baños. C (1981): “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Revista Jurídica Española La Ley, núm 4.

J. Lasarte, J.Ramos, M.Arribas y M. Herмосín (2008), “Deporte y Fiscalidad”, Sevilla, Junta de Andalucía

Zaplana Pérez, FJ. (2012), “Fiscalidad Deportiva”, Murcia, Fernando Zaplana Consulting.

Servicio de Estudios Tributarios y Estadística (2018), Informe anual de Recaudación Tributaria Año 2017, Ministerio de Hacienda.

Informe Económico-Financiero del Fútbol Profesional 2017 y 2018, La Liga

Annual Review of Football Finance 2018, Deloitte

## Páginas web consultadas

CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES: [www.csd.gob.es](http://www.csd.gob.es)

LIGA DE FUTBOL PROFESIONAL: [www.laliga.es](http://www.laliga.es)

IUSPORT: El otro lado del deporte: [www.iusport.es](http://www.iusport.es)

LIGA ACB: [www.acb.com](http://www.acb.com)

ATP: [www.atptour.com/es/](http://www.atptour.com/es/)

GOLF: [www.pgatour.com](http://www.pgatour.com)

Diario La Información: “Derechos de TV de Bundesliga vendidos por al menos 1.400 millones de euros anuales” en [https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/Derechos-TV-Bundesliga-vendidos-millones\\_0\\_924508649/](https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/Derechos-TV-Bundesliga-vendidos-millones_0_924508649/)

Integral Serveis 21: “Las ventajas fiscales de Andorra: Un atractivo para deportistas de elite y ahora también para Youtubers”: <https://www.is21.ad/es/noticias/noticias/las-ventajas-fiscales-de-andorra-un-atractivo-para-deportistas-de-elite-y-ahora-tambien-para-youtubers/>

Convenios de Doble Imposición en España: [http://www.hacienda.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI\\_Alfa.aspx](http://www.hacienda.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx)

Fiscalidad en Suiza: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/suiza/fiscalidad>

“El golfista Sergio García gana la batalla al fisco de Estados Unidos”: [https://elpais.com/economia/2013/03/18/actualidad/1363603923\\_391831.html](https://elpais.com/economia/2013/03/18/actualidad/1363603923_391831.html)

“Jon Rahm un vizcaino residente en Arizona”: [https://video.eurosport.es/golf/jon-rahm-un-vizcaino-residente-en-arizona-amante-del-athletic-y-que-no-olvida-sus-raices\\_vid1136516/video.shtml](https://video.eurosport.es/golf/jon-rahm-un-vizcaino-residente-en-arizona-amante-del-athletic-y-que-no-olvida-sus-raices_vid1136516/video.shtml)

“¿Sabe cuánto ganó la Armada en 2017? Las cifras que van desde los 8,3M€ de Rahm a los 317€ de Culla”: <https://opengolf.es/circuitos/sabe-cuanto-gano-la-armada-en-2017-las-cifras-van-desde-los-83me-de-rahm-a-los-317e-de-culla/>

“Recibimiento de estrella y el beso de un padre orgulloso”: <https://www.laprovincia.es/deportes/2016/09/02/recibimiento-estrella-beso-padre-orgulloso/857317.html>

“Una persona debe tributar allí donde vive”: [https://cadenaser.com/programa/2014/12/08/la\\_ventana/1418051098\\_766924.html](https://cadenaser.com/programa/2014/12/08/la_ventana/1418051098_766924.html)

“Rins se muda a Andorra”: <https://www.lacomarca.net/rins-mudanza-andorra/>





Anexo II:

**Evolución Salario Mínimo NBA**

Años en NBA	2013-14	2014-15	2015-16	2016-17	2017-18	2018-19	2019-20	2019-20
0	\$ 490.180	\$ 507.336	\$ 525.093	\$ 543.471	\$ 562.493	\$ 582.180	\$ 602.557	\$ 623.646
1	\$ 788.872	\$ 816.482	\$ 845.059	\$ 874.636	\$ 905.249	\$ 936.932	\$ 969.725	\$ 1.003.665
2	\$ 884.293	\$ 915.243	\$ 947.276	\$ 980.431	\$ 1.014.746	\$ 1.050.262	\$ 1.087.021	\$ 1.125.067
3	\$ 916.099	\$ 948.163	\$ 981.348	\$ 1.015.696	\$ 1.051.245	\$ 1.088.038	\$ 1.126.120	\$ 1.165.534
4	\$ 947.907	\$ 981.084	\$ 1.015.421	\$ 1.050.961	\$ 1.087.745	\$ 1.125.816	\$ 1.165.220	\$ 1.206.002
5	\$ 1.027.424	\$ 1.063.384	\$ 1.100.602	\$ 1.139.123	\$ 1.178.992	\$ 1.220.257	\$ 1.262.966	\$ 1.307.170
6	\$ 1.106.941	\$ 1.145.685	\$ 1.185.784	\$ 1.227.286	\$ 1.270.241	\$ 1.314.700	\$ 1.360.714	\$ 1.408.339
7	\$ 1.186.459	\$ 1.227.985	\$ 1.270.964	\$ 1.315.448	\$ 1.361.489	\$ 1.409.141	\$ 1.458.461	\$ 1.509.507
8	\$ 1.265.977	\$ 1.310.286	\$ 1.356.146	\$ 1.403.611	\$ 1.452.738	\$ 1.503.583	\$ 1.556.209	\$ 1.610.676
9	\$ 1.272.279	\$ 1.316.809	\$ 1.362.897	\$ 1.410.598	\$ 1.459.969	\$ 1.511.068	\$ 1.563.956	\$ 1.618.694
10	\$ 1.399.507	\$ 1.448.490	\$ 1.499.187	\$ 1.551.659	\$ 1.605.967	\$ 1.662.176	\$ 1.720.352	\$ 1.780.564

Fuente: <http://www.basketamericano.com/salarios-minimos-y-maximos-para-un-jugador/>

### Anexo III: Edad Media ACB

A partir de los datos extraídos de la página web de la liga ACB:

	Nombre de Equipo	Edad Media
1	<b>Delteco GBC</b>	<b>26</b>
2	<b>Divina Seguros Juventud</b>	<b>25</b>
3	<b>FC Barcelona Lassa</b>	<b>28</b>
4	<b>Herbalife Gran Canaria</b>	<b>27</b>
5	<b>Iberostar Tenerife</b>	<b>28</b>
6	<b>Kirolbet Baskonia</b>	<b>28</b>
7	<b>Monbus Obradoiro</b>	<b>28</b>
8	<b>Montakit Fuenlabrada</b>	<b>28</b>
9	<b>Morabanc Andorra</b>	<b>26</b>
10	<b>Movistar Estudiantes</b>	<b>28</b>
11	<b>Real Madrid</b>	<b>28</b>
12	<b>San Pablo Burgos</b>	<b>27</b>
13	<b>Tecnyconta Zaragoza</b>	<b>28</b>
14	<b>Unicaja</b>	<b>28</b>
15	<b>UCAM Murcia</b>	<b>29</b>
16	<b>Valencia Basket</b>	<b>29</b>
17	<b>Real Betis Energía Plus</b>	<b>28</b>
18	<b>Bilbao Basket</b>	<b>28</b>

## Anexo IV: Porcentaje de Impuestos en Suiza por Cantón

Cantón	Porcentaje total de impuesto incluyendo los impuestos federales (13,25% como máximo), cantonales (del 14% al 35%), municipales y el impuesto eclesiástico
Jura	40,46%
Basilea-Campiña	42,17%
Ginebra	44,75%
Berna	41,27%
Vaud	41,50%
Zúrich	39,76%
Tesino	40,72%
Basilea-Ciudad	37,43%
Neuchâtel	39,33%
Valais	36,50%
Soleura	34,18%
Friburgo	36,02%
Argovia	34,05%
Turgovia	32,48%
Glaris	31,56%
San Galo	33,52%
Grisones	32,27%
Schaffhausen	32,29%
Lucerna	31,74%
Appenzell Rodas Exteriores	30,48%
Nidwalden	25,55%
Appenzell Rodas Interiores	25,02%
Uri	25,35%
Zug	22,86%
Schwyz	28,21%
Obwalden	24,30%

Fuente: SantanderTrade

## Anexo V: Simulación de diferentes escenarios tributarios

Escenario 1: Tipo impositivo del 10% y retorno del 25%

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenis	15	16.909.488 €	1.690.949 €	1	1.227.378 €	122.738 €
Golf	6	6.945.000 €	694.500 €	3	3.125.250 €	312.525 €
Motor	4	49.111.000 €	4.911.100 €	5	12.140.000 €	1.214.000 €
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>72.965.488 €</b>	<b>7.296.549 €</b>	<b>9</b>	<b>16.492.628 €</b>	<b>1.649.263 €</b>

Escenario 2: Tipo impositivo del 10% y retorno del 50%

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenis	15	16.909.488 €	1.690.949 €	1	1.227.378 €	613.689 €
Golf	7	7.986.750 €	798.675 €	2	3.819.750 €	1.909.875 €
Motor	6	53.967.000 €	5.396.700 €	3	7.284.000 €	3.642.000 €
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>78.863.238 €</b>	<b>7.886.324 €</b>	<b>6</b>	<b>12.331.128 €</b>	<b>6.165.564 €</b>

Escenario 3: Tipo impositivo del 10% y retorno del 100%

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenis	16	18.136.866 €	1.813.687 €	0		
Golf	9	10.070.250 €	1.007.025 €	0		
Motor	9	61.251.000 €	6.125.100 €	0		
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>89.458.116 €</b>	<b>8.945.812 €</b>	<b>0</b>	<b>- €</b>	<b>- €</b>

Escenario 4: Tipo impositivo del 20% y retorno del 25%

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenis	15	16.909.488 €	3.381.898 €	1	1.227.378 €	245.476 €
Golf	6	6.945.000 €	1.389.000 €	3	3.125.250 €	781.313 €
Motor	4	49.111.000 €	9.822.200 €	5	12.140.000 €	3.035.000 €
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>72.965.488 €</b>	<b>14.593.098 €</b>	<b>9</b>	<b>16.492.628 €</b>	<b>4.061.788 €</b>

Escenario 5: Tipo impositivo del 20% y retorno del 50%

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenis	15	16.909.488 €	3.381.898 €	1	1.227.378 €	245.476 €
Golf	7	7.986.750 €	1.597.350 €	2	3.819.750 €	763.950 €
Motor	6	53.967.000 €	10.793.400 €	3	7.284.000 €	1.456.800 €
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>78.863.238 €</b>	<b>15.772.648 €</b>	<b>6</b>	<b>12.331.128 €</b>	<b>2.466.226 €</b>

**Escenario 6: Tipo impositivo del 20% y retorno del 100%**

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenís	16	18.136.866 €	3.627.373 €	0		
Golf	9	10.070.250 €	2.014.050 €	0		
Motor	9	61.251.000 €	12.250.200 €	0		
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>89.458.116 €</b>	<b>17.891.623 €</b>	<b>0</b>		

**Escenario 7: Tipo impositivo del 30% y retorno del 25%**

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenís	15	16.909.488 €	5.072.846 €	1	1.227.378 €	368.213 €
Golf	6	6.945.000 €	2.083.500 €	3	3.125.250 €	937.575 €
Motor	4	49.111.000 €	14.733.300 €	5	12.140.000 €	3.642.000 €
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>72.965.488 €</b>	<b>21.889.646 €</b>	<b>9</b>	<b>16.492.628 €</b>	<b>4.947.788 €</b>

**Escenario 8: Tipo impositivo del 30% y retorno del 50%**

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenís	15	16.909.488 €	5.072.846 €	1	1.227.378 €	368.213 €
Golf	7	7.986.750 €	2.396.025 €	2	3.819.750 €	1.145.925 €
Motor	6	53.967.000 €	16.190.100 €	3	7.284.000 €	2.185.200 €
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>78.863.238 €</b>	<b>23.658.971 €</b>	<b>6</b>	<b>12.331.128 €</b>	<b>3.699.338 €</b>

**Escenario 9: Tipo impositivo del 30% y retorno del 100%**

	España			No España		
	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar	Nº Deportistas	Ganancias	Importe a tributar
Tenís	16	18.136.866 €	5.441.060 €	0		
Golf	9	10.070.250 €	3.021.075 €	0		
Motor	9	61.251.000 €	18.375.300 €	0		
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>89.458.116 €</b>	<b>26.837.435 €</b>	<b>0</b>		

## ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

### Gráficos

Gráfico 1. Ingresos total futbol en España .....	14
Gráfico 2. Ingresos de las grandes ligas europeas .....	15
Gráfico 3. Evolución de la distribución de los ingresos .....	15
Gráfico 4. Evolución de ingresos totales y coste de salarios .....	17
Gráfico 5. Coste de Salarios en España .....	17
Gráfico 6. Tipo impositivo por Comunidad Autónoma para rentas > 60.000€ anuales .	18
Gráfico 7: Recaudación tributaria derivada del futbol profesional en España .....	19
Gráfico 8: Contribución fiscal del fútbol a la recaudación total de España .....	20
Gráfico 9: Evolución ingresos Liga ACB .....	21
Gráfico 10: Evolución de la audiencia televisiva de la Liga ACB .....	22
Gráfico 11: Evolución de los ingresos en ACB por tipología .....	22
Gráfico 12: Evolución gasto en salarios de la Liga ACB .....	23

### Tablas

Tabla 1: Ranking salario de los futbolistas mejor pagados .....	16
Tabla 2: Tipo impositivos en EE.UU .....	24
Tabla 3: Rangos de edad, salario mínimo y tipo impositivo .....	25
Tabla 4: Importe repartido en premios en Grand Slam 2018 .....	28
Tabla 5: Ranking tenistas españoles y tributación de sus ganancias .....	29
Tabla 6: Ranking golfistas españoles y tributación de sus ganancias .....	30
Tabla 7: Ranking pilotos españoles y tributación de sus ganancias .....	31
Tabla 8: Recaudación total de IRPF en los diferentes escenarios .....	33
Tabla 9: Desviación de los diferentes escenarios con respecto al escenario actual .....	33