



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Economía

**La planificación fiscal en el ámbito del
deporte profesional**

Realizado por:

Pablo Arribas Calvo

Tutelado por:

Dra. María José Prieto Jano

Valladolid, 10 de Julio de 2020

RESUMEN

El dinero, la renta, que obtienen los deportistas profesionales en el ejercicio de su actividad es un tema que suele interesar al público en general, ya sea por la mera curiosidad de los fanáticos o seguidores del deporte, o ya sea por las tareas de comprobación e investigación que realiza la Agencia Tributaria para obtener la información necesaria de lo que ganan para fijar la cantidad que les corresponde pagar en términos de impuestos. Por todo ello, se trata de un tema muy comentado y debatido tanto en los medios de comunicación como en la calle y sobre el que se vierten muchas y diversas opiniones, sin realmente tener conocimiento preciso e ideas claras o formadas y documentadas sobre el mismo. Así, resulta fundamental explicar algunos conceptos tributarios básicos, así como los tipos de impuestos que, de manera específica, pagan los deportistas profesionales. Esto es lo que se expondrá principalmente en este Trabajo de Fin de Grado.

PALABRAS CLAVE: tributación, deportistas profesionales, derechos de imagen, evasión fiscal.

CÓDIGOS JEL: H26, H24, H21.

ABSTRACT

The money, the rent, that professional sportsmen obtain in the exercise of their activity is a topic that usually interests the general public, either because of the mere curiosity of fans or followers of the sport, or because of the testing tasks and research carried out by the Tax Agency to obtain the necessary information on what they earn to determine the amount that they must pay in terms of taxes. For all these reasons, it is a very commented and debated topic both in the media and on the street and on which many and diverse opinions are poured, without really having precise knowledge and clear or formed and documented ideas about it. Thus, it is essential to explain some basic tax concepts, as well as the types of taxes specifically paid by professional sportsmen. This is what will be mainly exposed in this Final Degree Project.

KEY WORDS: taxation, professional sportsmen, image rights, tax evasion.

JEL CODES: H26, H24, H21.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Importancia del tema y justificación de su estudio	5
1.2. Objetivos a alcanzar.....	5
1.3. Metodología utilizada	6
1.4. Marco teórico	6
2. FISCALIDAD DEL DEPORTE: TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL	7
2.1. Tributación del deportista profesional por el IRPF	8
2.1.1. Rendimientos del trabajo	9
2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario	10
2.1.3. Rendimientos de actividades económicas.....	11
2.1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	11
2.1.5. Imputaciones de renta	11
2.2. Tributación del deportista profesional por el IRNR.....	12
2.3. Tributación del deportista profesional por el IVA.....	13
2.4. Tributación del deportista profesional por el IAE.....	14
3. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	14
4. TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN	17
4.1. Prácticas legales de elusión fiscal.....	20
4.2. Prácticas ilegales de evasión fiscal.....	21
4.2.1. Caso Cristiano Ronaldo.....	21
4.2.2. Caso Leo Messi.....	23
4.2.3. Caso Real Sociedad, SAD.....	25
5. FISCALIDAD DEL DEPORTE EN LA UE. ANÁLISIS DE FRANCIA, ALEMANIA, ITALIA Y REINO UNIDO.....	26
5.1. Francia.....	27
5.2. Alemania	28
5.3. Italia	29
5.4. Reino Unido	29
6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	30
7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1: Diferencias fiscales entre autonomías españolas sobre tipos máximos y mínimos del IRPF (2017)	15
Gráfico 5.1: Presión fiscal (%) en Europa en 2018.....	26

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 4.1: Negociación triangular de los derechos de imagen del deportista profesional.....	18
Ilustración 4.2: Esquema explicativo del supuesto fraude fiscal del futbolista Cristiano Ronaldo.....	22
Ilustración 4.3: Esquema explicativo del supuesto fraude fiscal del futbolista Leo Messi.....	24

ABREVIATURAS

CE=Constitución Española

IRPF=Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRNR=Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IAE=Impuesto sobre las Actividades Económicas

IVA=Impuesto sobre el Valor Añadido

DGT=Dirección General de Tributos

CDI=Convenios de Doble Imposición

IS=Impuesto de Sociedades

RCM=Rendimientos del Capital Mobiliario

SAD=Sociedad Anónima Deportiva

PIB=Producto Interior Bruto

LFP=Liga de Fútbol Profesional

FC=Fútbol Club

COI=Comité Olímpico Español

TJN=Tax Justice Network (Red de Justicia Fiscal)

ISF=Impuesto de Solidaridad a la Fortuna

IFI=Impuesto a la Fortuna Inmobiliaria

1. INTRODUCCIÓN

1.1.Importancia del tema y justificación de su estudio

En los últimos años, son varios los medios de comunicación que se han hecho eco de los problemas fiscales que han tenido numerosos deportistas famosos con la Agencia Tributaria, o también llamados fraudes fiscales en el ámbito del deporte profesional. El hecho de que muchos de los deportistas involucrados sean futbolistas de primer nivel como es el caso de Leo Messi o Cristiano Ronaldo, por citar sólo a algunos de ellos, ha supuesto una repercusión y seguimiento aún mayor por parte del público en general y no sólo del especializado en la materia. A pesar de este goteo constante de información y noticias centradas muchas de ellas en causar sensacionalismo, todavía existe un importante desconocimiento sobre la tributación fiscal de los deportistas profesionales, así como la cantidad de impuestos que pagan y su tipología. Más concretamente, este trabajo centrará su atención en la planificación fiscal, que consiste en la evaluación de la influencia de los impuestos que pagan en su economía particular para lograr que su impacto sea el mínimo posible, todo dentro de la legalidad. Conviene diferenciar este concepto del de fraude fiscal.

Otro tema que se explicará será el de la tributación de los derechos de imagen, el cual es el causante de la mayoría de los delitos por fraude fiscal. Resulta necesario señalar que el trabajo se centrará principalmente en explicar la situación de la fiscalidad en España respecto a este tema, aunque al final se haga una comparación sucinta con la situación de algunos países de la Unión Europea, así como el Reino Unido.

Por tanto, el interés a la hora de realizar este trabajo radica en conocer y profundizar más sobre este tema para tener una opinión más formada y precisa, así como aplicar las competencias específicas y transversales aprendidas en el Grado de Economía, concretamente en la asignatura de Economía Pública II, referida a los Ingresos Públicos.

1.2.Objetivos a alcanzar

Con este trabajo de fin de grado, se pretenden alcanzar una serie de objetivos tanto a nivel general como a nivel específico:

En lo que se refiere a objetivos generales, este trabajo se centra en ofrecer una visión global sobre el tema de la fiscalidad en el deporte como una materia objeto de análisis y estudio por parte de la Economía Pública, además de su importancia y de algunos elementos que se deben tener en cuenta para poner solución a diversos problemas derivados de la complejidad de la fiscalidad aplicada al deporte.

Junto al objetivo anterior se une el de explicar el tipo de gravamen especial de los derechos de imagen y qué estructuras son utilizadas. En este sentido, se diferenciará entre lo que se puede hacer dentro de la legalidad, lo que se conoce como elusión fiscal, y lo que se hace de una forma ilegal, conocido como fraude

fiscal, tanto a nivel nacional como internacional, con el ejemplo de algunos países de nuestro entorno europeo.

En lo que se respecta a los objetivos específicos del trabajo, estos objetivos se centran en explicar pormenorizadamente los impuestos a los que están sujetos los deportistas profesionales, como personas físicas que son, al realizar su actividad profesional y bajo qué criterios se determina el lugar en el que tributan.

Por ello, uno de los objetivos específicos se centra en el estudio del régimen especial por el que tributan los deportistas extranjeros que tienen un contrato laboral en España, haciendo hincapié en la que se ha dado en denominar coloquialmente como “Ley Beckham”.

Por otro lado, se ofrece un análisis comparativo sobre la tributación de los deportistas profesionales según la Comunidad Autónoma española en la que residan, y si estas diferencias tienen repercusiones tanto en el ámbito económico como en el deportivo.

1.3. Metodología utilizada

La metodología empleada consiste en un análisis descriptivo del fenómeno de la fiscalidad del deporte y sus repercusiones económicas y sociales, así como de los impuestos que tienen que pagar los deportistas en el desarrollo de su actividad profesional, a los que se dedican los primeros epígrafes del trabajo. Después se lleva a cabo un análisis empírico y comparativo de las diferencias fiscales entre las Comunidades Autónomas españolas en las que existe una tributación más beneficiosa para estas rentas tan altas y en las que menos. Posteriormente, se intenta profundizar en una figura impositiva que ha suscitado mucha polémica a la hora de cómo puede tributar, la cual es la de los derechos de imagen. El trabajo culmina con ejemplos explicados de forma esquemática de casos reales de deportistas implicados en problemas de evasión fiscal y con un análisis comparativo de la fiscalidad del deporte profesional en algunos países importantes económicamente dentro de la Unión Europea.

Para obtener esta información, me he servido de diversos manuales que tratan sobre esta materia, así como de artículos académicos en revistas especializadas y artículos de prensa tanto en formato físico como digital que estudian los presuntos fraudes fiscales llevados a cabo por numerosos deportistas. También se ofrece información en la legislación española sobre la variedad de figuras impositivas que tiene nuestro ordenamiento jurídico, así como las sanciones aplicables a los sujetos que incumplan el pago de estas. En algunos casos, ha sido necesario encontrar datos numéricos que reflejen las cantidades que presuntamente han sido defraudadas al fisco.

1.4. Marco teórico

Este tema ha sido tratado de forma muy extensa tanto en el mundo académico como deportivo y por ello, existe una amplia bibliografía que consiste en

manuales, monografías, artículos académicos, artículos de opinión y materiales divulgativos en formato físico y electrónico.

Por otro lado, esta materia de la fiscalidad del deporte se ha especializado tanto que de hecho se ofrecen cursos de postgrado que se concretan en Másteres en Economía del Deporte y en Derecho Deportivo, en los que se imparten todos los temas relacionados con la tributación. Además, es una materia en continuo cambio y renovación pues al ser cada vez mayores los ingresos derivados de la actividad deportiva, también lo son las técnicas empleadas para ocultarlos.

Por citar algunos autores de reconocido prestigio que han tratado este tema estarían los académicos Bermejo Vera, autor de un manual sobre el ordenamiento jurídico deportivo y uno de los más destacados referentes en esta materia especializado en Derecho Administrativo; Cazorla Prieto, Doctor en Derecho y abogado del Estado que ocupó el cargo de vicepresidente primero del Comité Olímpico Internacional, el COI; o Cordero Saavedra, especializado en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Como se puede observar, el tema ha sido tratado desde diferentes puntos de vista, tanto desde el aspecto fiscal como el económico, jurídico o laboral. No obstante, existen muchos más especialistas sobre el tema tanto a nivel nacional como extranjero.

2. FISCALIDAD DEL DEPORTE: TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL

La fiscalidad del deporte debe ser entendida como un objeto de análisis y de estudio, no de persecución. En este aspecto, conviene tener en cuenta las dos partes implicadas en la recaudación y el pago de los impuestos garantizando las necesidades públicas del Estado, pero sin que los impuestos para conseguirlo sean confiscatorios, o lo que es mismo, que limiten la inversión o la actividad económica del deportista profesional. Se trata de encontrar ese equilibrio necesario y de buscar siempre las mejores y más eficaces alternativas renovando la legislación si no funciona o no es clara. La fiscalidad del deporte se puede dividir en 2 grandes apartados: el régimen tributario de los deportistas y el de las entidades deportivas. En este trabajo me centraré en exclusiva en el primero de ellos.

De acuerdo con el artículo 31.1 de la CE, los deportistas profesionales, al igual que cualquier otra persona física, están sujetos a tributación y deberán contribuir con el pago de sus impuestos al sostenimiento de las cargas públicas. Además, hay que destacar la relevancia de este sector por el número elevado de rentas que genera. De ahí que tengamos que diferenciar entre el deporte aficionado del de élite o profesional. El primero de ellos no se tendrá en cuenta en este trabajo por su menor importancia impositiva.

Otra característica destacada de este tipo de rentas es que se producen durante un periodo corto de tiempo y en unas sumas muy elevadas, por lo que estarán sujetas a una mayor tributación. Esto se debe a que la vida activa de los deportistas es más corta que la del resto de profesiones al exigirse unas elevadas aptitudes físicas y mentales. Por tanto, resultará importante dotar al

sistema tributario de mecanismos que permitan repartir de una manera más ecuánime esa renta a lo largo de la vida profesional del deportista.

Hechas estas matizaciones, los tipos de impuestos por los que pueden tributar los deportistas profesionales son cuatro: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto de la Renta de los No Residentes (IRNR), el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto del Valor Añadido (IVA). Los dos primeros tributan por la renta propiamente dicha, bien se resida en territorio nacional o extranjero. Por el IVA tributa la actividad deportiva del deportista profesional, si tuviese la consideración de prestación de servicios y por el IAE tributa la actividad que se ejerce por cuenta propia y que es retribuida.

A continuación, se procede a explicar de una forma más pormenorizada la tributación del deportista profesional, que consiste principalmente en el pago de los cuatro impuestos citados observados desde el punto de vista del caso español.

2.1. Tributación del deportista profesional por el IRPF

El IRPF es un impuesto directo, personal y progresivo que grava la renta obtenida en un año natural por las personas físicas residentes en España. Es el impuesto más importante del sistema tributario. Su normativa está recogida en la Ley 35/2016, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF) y en algunas partes de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades (IS), sobre la renta de los no residentes (IRNR) y sobre el Patrimonio (IP), así como en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Los contribuyentes del impuesto son las personas físicas cuya residencia habitual es el territorio español. Se tiene que cumplir una serie de criterios o requisitos para fijar un lugar como residencia habitual. Estos son que haya permanecido en territorio español durante más de 183 días durante el año natural, computándose las ausencias periódicas; y que el núcleo principal o la base de sus actividades económicas de forma directa o indirecta radique en España. También se entenderá como criterio el lugar de residencia del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de este.

De acuerdo con el artículo 6 de la LIRPF se considera el hecho imponible de este Impuesto a la obtención de renta por parte del deportista profesional, y que consiste en los siguientes cinco tipos:

- Rendimientos del trabajo
- Rendimientos del Capital Mobiliario (RCM)
- Rendimientos de Actividades Económicas
- Ganancias y Pérdidas patrimoniales
- Imputaciones de renta

Se procede a explicar cada una de ellas de una forma general, sin entrar en excesivos detalles:

2.1.1. Rendimientos del trabajo

Los rendimientos del trabajo hacen referencia a todas las retribuciones que recibe el deportista profesional por parte del club o entidad deportiva a la que ofrece sus servicios, derivados del contrato laboral que les une. Es el deportista el que presta el servicio y el club le retribuye por ello. Se trata de un trabajador por cuenta ajena. Esto constituye la principal diferencia con respecto a los rendimientos derivados de las actividades económicas, en los que el deportista lleva a cabo su actividad por cuenta propia.¹

De acuerdo con los artículos 19 a 38 del capítulo IV referido a las condiciones económicas del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional se consideran rendimientos del trabajo a los siguientes:

- La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal o definitiva a otro club.
- La prima de contratación o fichaje, que es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el futbolista por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.
- Las primas por partido, que se pactarán por cada Club/SAD con su plantilla o con cada futbolista de forma individual.
- El sueldo mensual, al que se le suman dos pagas extraordinarias.
- La compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo.
- El plus de antigüedad que percibe el jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD.
- El premio de antigüedad que percibe el jugador que lleva seis o más temporadas al final de su relación contractual.
- Las retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal.
- La indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral.
- Las retribuciones en especie, que básicamente consisten en el seguro médico, la utilización de un vehículo o una vivienda o el acceso a los campos de fútbol.

¹ De acuerdo con el artículo 17.1 de la LIRPF, “se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”

- Los rendimientos del capital mobiliario, donde entrarían los derechos de imagen, aunque con excepciones. Si se ceden al propio Club/SAD y la cantidad a cobrar está fijada en el contrato tributarían como rendimientos del trabajo.²
- Las colecciones de cromos en sus versiones «stick stack», «pop up», «trading cards» y similares.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

También, se puede incluir en la relación anterior la existencia de una “retribución mínima garantizada” para cada deportista profesional según la categoría o división en la que participe, de acuerdo a lo que viene reflejado en el Anexo II de este Convenio.

Para finalizar esta parte de los rendimientos del trabajo y como se ha comentado anteriormente, las rentas de los deportistas profesionales suelen ser muy elevadas y se concentran en un corto periodo de tiempo, por lo que si se aplicase una progresividad estricta en el impuesto, de manera que aumente el tipo impositivo en mayor proporción al aumento de la base imponible, esto daría lugar a la aplicación de un tipo impositivo más alto del que le corresponde al deportista una vez acabase su carrera profesional y no tuviese los mismos ingresos que en su etapa deportiva. Por tanto, la ley establece una serie de mecanismos correctores para paliar esta situación, que consisten en una reducción del 30% sobre las rentas irregulares, entre las que se pueden citar las obtenidas por premios de antigüedad o por primas de fichaje, o también por una serie de deducciones de gastos, como pueden ser los derivados de las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas satisfechas a sindicatos con un límite de 500 euros o también los gastos de defensa jurídica derivados de litigios entre el contribuyente y la persona de la que recibe los rendimientos con un límite de 300 euros.

2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario

De acuerdo con el artículo 25.4 d) de la LIRPF tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario los rendimientos “procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”. Con todo lo anterior, no quiere decir que todos los derechos de imagen sean rendimientos de capital mobiliario, pues dependiendo de su tipología también pueden ser rendimientos del trabajo, de actividades económicas o incluso una imputación de rentas.

Como se ha ofrecido en el epígrafe anterior, si los derechos descritos se ceden al Club/SAD y la cantidad a cobrar está fijada en el contrato, estos derechos se consideran rendimientos del trabajo y no rendimientos del capital.

² Los derechos de imagen pueden tributar como rendimientos del trabajo si se cumplen las condiciones exigidas para ello, pero normalmente tributan como rendimientos del capital mobiliario. También pueden tributar como rendimientos de actividades económicas.

Por otro lado, si el deportista cede el derecho a explotar su imagen a una empresa dedicada a organizar un espectáculo o evento deportivo, en el cual participa prestando sus servicios, tendría la consideración de rendimiento por actividades económicas.

Asimismo, si el cesionario es un tercero no ligado al deportista y ambos acuerdan una relación laboral o de prestación de servicios deportivos, estos rendimientos son considerados como rendimientos del capital mobiliario.

Únicamente resta decir que la figura de los derechos de imagen será más ampliamente explicada en el apartado cuarto de este trabajo, en el marco las prácticas legales o ilegales empleadas por algunas deportistas para reducir su carga fiscal.

2.1.3. Rendimientos de actividades económicas

De acuerdo con el artículo 27 de la LIRPF “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”

Desde el punto de vista del deportista profesional, la diferencia con respecto a los rendimientos del trabajo, que ya se comentó anteriormente, consistiría en que la actividad se lleva a cabo por cuenta propia y no por cuenta ajena. Algunos ejemplos de rendimientos derivados de esta actividad podrían ser las remuneraciones percibidas por el propio deportista por explotar su propia imagen o por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo.

2.1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Por su parte, de acuerdo al artículo 33.1 de la LIRPF, se consideran ganancias y pérdidas patrimoniales a “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”

Las ganancias y pérdidas patrimoniales dentro del ámbito del deporte profesional serían las indemnizaciones por daños personales sufridos por el deportista o los premios de reconocimiento a su trayectoria profesional. Además, algunas indemnizaciones por daños personales y algunos premios pueden ser declarados exentos de tributación, como es el caso de aquellas indemnizaciones derivadas de la responsabilidad civil o de seguros de accidentes y el premio Príncipe de Asturias.

2.1.5. Imputaciones de renta

Las imputaciones de renta se encuentran reguladas en el artículo 92 de la Ley del IRPF. Las imputaciones de renta deben cumplir una serie de condiciones, entre las que se citan: que se cedan los derechos de explotación de la imagen a un tercero; que exista una relación laboral entre el deportista y la entidad empleadora; y que el Club/SAD, que es el segundo cesionario, para el que el deportista presta sus servicios haya adquirido el derecho a la explotación de la imagen del deportista de la empresa cesionaria, que es el primer cesionario.

Por último, resta decir que no se efectuará esta imputación de rentas cuando los rendimientos del trabajo que percibe el deportista durante el ejercicio sean iguales o superiores al 85% del total de sus rendimientos.

2.2. Tributación del deportista profesional por el IRNR

En el marco del IRNR se hace referencia al régimen tributario de los deportistas desplazados o “impatriados”. El IRNR consiste en un impuesto estatal y directo que grava la renta que obtiene un no residente, bien sea una persona física o bien sea una persona jurídica, que se desplaza a territorio español como consecuencia de un contrato laboral y adquiere aquí su residencia fiscal, convirtiéndose en contribuyente del IRPF, pero sin ser residente en España. Sin embargo, esta opción está sometida a diversos requisitos, entre los que se exponen los siguientes:

- Que el contribuyente no debe haber residido en España durante los 10 años anteriores al cambio de residencia.
- Y el hecho de que tiene que existir una relación laboral o carta de desplazamiento entre sociedad y contribuyente.

La normativa básica del IRNR se encuentra recogida en el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo y el Real Decreto 1776/2004 de 30 de julio.

El IRNR experimentó una reforma muy importante con la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Su objetivo principal era la atracción de capital humano cualificado del extranjero mediante incentivos fiscales. Al afectar esta Ley también al fichaje de futbolistas extranjeros y coincidiendo con el fichaje por parte del Real Madrid de David Beckham se le conoce coloquialmente como “Ley Beckham”.

Por su parte, la “Ley Beckham” consistió en una reducción fiscal en el IRPF para los trabajadores extranjeros que cambiasen su residencia fiscal a España. La ventaja que otorga esta Ley a estos contribuyentes consistía en disfrutar de una carga fiscal menor, que pasa de un tipo máximo general del 45% de media dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia a un tipo fijo reducido de gravamen del 24%. La duración de esta reducción fiscal tenía una duración limitada, en el sentido de que tenía su efecto en el mismo ejercicio de su aprobación por parte de la Agencia Tributaria y durante los cinco ejercicios siguientes. Una vez concluido el periodo de estos cinco ejercicios, el deportista profesional comenzaría a tributar al tipo máximo general aumentando su carga fiscal un 21%. Adicionalmente, otra ventaja que proporcionaba esta Ley consistía

en que estos deportistas profesionales desplazados o “impatriados” sólo tributarían en España por las rentas generadas en territorio nacional y no por las rentas generadas en el extranjero.

Dicho lo anterior, como toda medida fiscal no ha estado exenta de críticas que han ocasionado diversas reformas. Si bien es cierto que esta Ley ayudó a captar talento del extranjero, mediante incentivos fiscales, y que ayudó al deporte en general a poder realizar mejores fichajes y que en la mayoría de los casos tuvieron un buen rendimiento, se debe considerar el perjuicio que suponía para los deportistas nacionales, que no sólo tenían que soportar una carga impositiva mayor, sino que éstos les podrían ocasionar la pérdida de su puesto de trabajo.

Como consecuencia de lo anterior, se produjeron diversas reformas para hacer esta Ley más justa. En 2010, por ejemplo, se eliminó la aplicación de esta ley para las rentas superiores a 600.000 euros, lo que excluía a buena parte de los futbolistas de élite extranjeros. A través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se prohibió a todos los deportistas acogerse a esta medida y las rentas generadas tanto a nivel nacional como extranjero pasaban a tributar en España y no por separado. Lógicamente esto supuso un cambio sustancial en la normativa, auspiciado por las medidas de fair play financiero llevadas a cabo en la mayoría de los países para igualar la legislación y que unas ligas deportivas no saliesen favorecidas con respecto a otras.

2.3. Tributación del deportista profesional por el IVA

Según la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, el IVA es un impuesto estatal e indirecto que recae sobre el consumo como manifestación de la capacidad económica del sujeto susceptible de gravamen. Desde un punto de vista económico, el consumidor soporta el impuesto, aunque los empresarios y los profesionales están obligados a ingresar las cuotas del mismo. Su normativa básica se encuentra en esta Ley y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

En cuanto al ámbito deportivo, tributan por este Impuesto aquellos deportistas que lleven a cabo su actividad profesional con el objetivo de obtener rendimientos. De esta forma, la prestación de servicios deportivos por parte del deportista profesional frente a terceros quedará sujeta a este Impuesto. Y así como profesionales que son, deberán repercutir el IVA que corresponda a la prestación del servicio deportivo y cumplir con las obligaciones formales y materiales que este tributo conlleva.

La Dirección General de Tributos (DGT), se ha pronunciado sobre la prestación de los servicios que puede prestar el deportista profesional y establece que:

- Si el deportista que presta sus servicios por cuenta propia participa en su selección nacional, tal participación no quedará sujeta al IVA porque se trata de una actividad que se desarrolla en el ámbito de una relación laboral de dependencia y no por cuenta propia.

- Si el deportista presta sus servicios por medio de clases particulares o si participa en un torneo deportivo retribuido, tal actividad quedará sujeta al IVA.

2.4. Tributación del deportista profesional por el IAE

Por último, se hace referencia a otro impuesto que afecta a los deportistas profesionales, y es el Impuesto sobre Actividades Económicas, el IAE. De acuerdo con el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el Impuesto sobre Actividades Económicas es “un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”. Se trata de un impuesto municipal, de carácter obligatorio y proporcional.

Los sujetos pasivos del IAE son tanto personas físicas como jurídicas. Sin embargo, quedan exentos del pago del Impuesto las personas físicas y las sociedades sin personalidad jurídica cuya cifra de negocio sea inferior a un millón de euros en el penúltimo año anterior al del devengo del impuesto. No obstante, ambas personas, físicas y jurídicas, deben darse de alta en el Impuesto, aunque no lo paguen.

Su importe es constante, independientemente del balance de la actividad. Su normativa básica se encuentra en el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo y en el Real Decreto 243/1995 de 17 de febrero.

Conviene diferenciar este Impuesto del concepto de rendimientos de actividades económicas, explicado anteriormente, por si diese lugar a algún tipo de confusión.

Desde el punto de vista del ámbito deportivo, puede darse el supuesto de un deportista profesional que ejerce su actividad de manera autónoma y sin un contrato laboral con ningún Club/SAD. En este caso, el deportista que sea mayor de edad y no esté incluido en ninguno de los sistemas de la Seguridad Social, podría acogerse al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Esta denominación especial hace referencia a que la actividad se realiza por cuenta propia y no por cuenta ajena.

Por tanto, toda actividad deportiva que se realice por cuenta propia y con el objetivo de obtener rendimientos estaría sujeta al IAE.

3. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

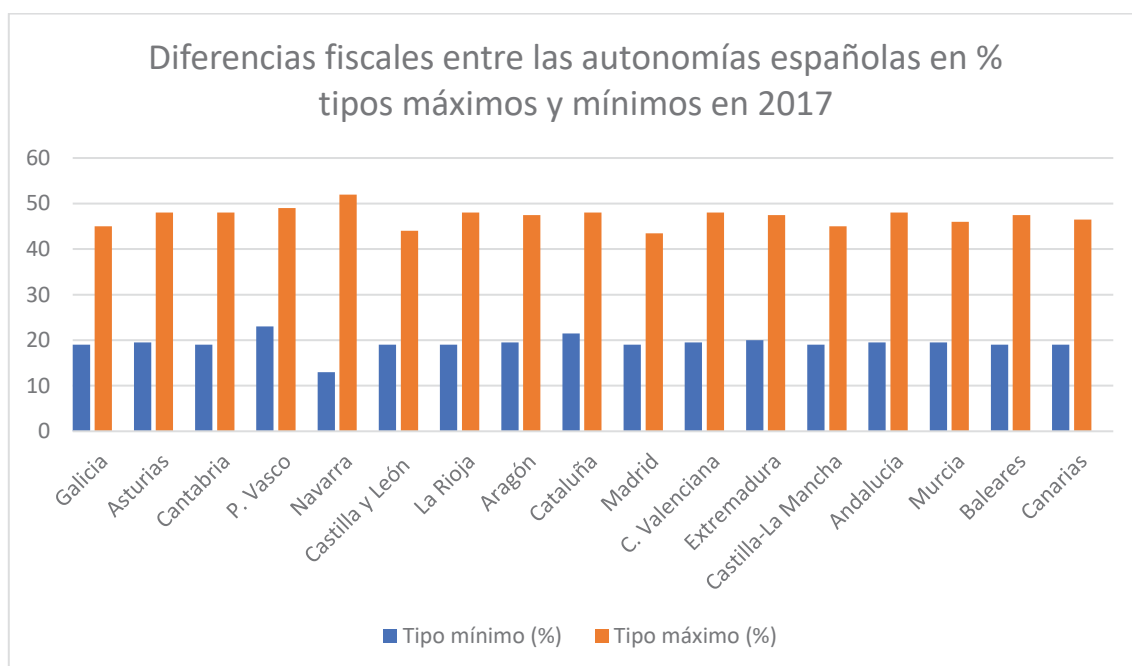
En este epígrafe se hace hincapié en la diferencia que existe entre Comunidades Autónomas a la hora de gravar al deportista profesional, sobre todo en lo que respecta al IRPF.

Una vez citados y explicados la variedad de impuestos que pagan los deportistas profesionales al fisco español resulta importante saber qué Comunidades Autónomas tienen una legislación fiscal más laxa, o más estricta, a la hora de soportar la carga impositiva.

Según la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el IRPF es cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, pudiendo las mismas regular hasta un límite del 50% el tipo de gravamen y las distintas deducciones autonómicas. Todo ello dependerá del Producto Interior Bruto (PIB) de cada Comunidad Autónoma y de su interés en atraer distintos perfiles profesionales. Por tanto, van a existir diferencias entre los tramos de rentas altas por Comunidad Autónoma tanto en sus tipos mínimos como máximos. Ya se ofrecieron los requisitos o criterios utilizados para fijar el lugar de residencia fiscal en el apartado 2.1 del presente trabajo.

Hechas estas matizaciones, en lo que sigue se ofrece la posibilidad de observar si existen muchas diferencias entre regiones a la hora de gravar al deportista profesional. Para ello, el Gráfico 3.1 muestra los tipos los tipos máximos y mínimos aplicados en el IRPF de todas las Comunidades Autónomas españolas para el año 2017. Este año es el más reciente para el que se han conseguido encontrar datos homogéneos, y para el que se pueden ver mejor las diferencias en la tributación.

Gráfico 3.1: Diferencias fiscales entre autonomías españolas sobre tipos máximos y mínimos del IRPF para el año 2017.



Fuente: Elaboración propia con datos del Consejo General de Economistas Asesores Fiscales (Reaf/Regal)

Primeramente, se debe señalar que este gráfico hace referencia al IRPF, que es el impuesto que absorbe una mayor cantidad de rentas del deportista profesional, por lo que se podría decir que sus tipos impositivos determinan el hecho de que los deportistas profesionales quieran desplazarse a uno u otro territorio.

Se puede observar cómo la Comunidad Autónoma con un tipo máximo más elevado para las rentas altas es Navarra con un 52%. Esta cantidad se obtiene al sumar el tipo máximo fijado por el Estado, que es del 22,5%, más lo fijado por la Comunidad Autónoma. A su vez, es también la Comunidad Autónoma con un tipo mínimo más bajo para las rentas bajas con un 13%. Por tanto, es la región con mayor diferencia de tipos impositivos entre rentas.

Por el contrario, la región que presenta una menor diferencia entre tipos es la Comunidad de Madrid, al ser su tipo máximo del 43,5% y su tipo mínimo del 19%.

En general, destacan las regiones del País Vasco, Cataluña, Asturias, Cantabria como Comunidades Autónomas que presentan tipos máximos más elevados, teniendo algunas de ellas también, como es el caso del País Vasco y Cataluña, los tipos mínimos más elevados, del 23% y del 21,5% respectivamente.

Por el contrario, las Comunidades Autónomas con menores tipos máximos sobre las rentas altas son las de Madrid, como se comentó anteriormente, la de Castilla y León, la de Castilla-La Mancha y la de Galicia, con un 44% o 45%.

Lógicamente, todo esto tiene repercusiones a la hora de captar inversiones y a determinados perfiles profesionales cualificados, que buscan una tributación más laxa aparte de unas buenas condiciones de trabajo y de vida en el territorio español. No es de extrañar que, Comunidades Autónomas como Madrid se hayan convertido en un polo de atracción tanto de trabajadores como de empresas y sea la región que más crece. Por el contrario, Cataluña está experimentando el proceso opuesto con salidas de empresas, también influido por motivos políticos.

Como se puede observar en las cifras, el hecho de que cada región tenga cierta autonomía para decidir sus tramos fiscales al 50%, ha conducido a que exista competencia fiscal entre territorios, lo que las obliga a repartir mejor sus gastos pues dependen de las mismas regiones lo que ingresen. De esta situación, como es de suponer, habrá quienes salgan beneficiadas y perjudicadas, lo que irremediablemente indica que los elevados impuestos actúen como factores distorsionantes.

Paradójicamente a lo que se podría pensar, la Comunidad Autónoma que obtiene mayores ingresos a pesar de su menor presión fiscal es Madrid, pues capta a un mayor número de contribuyentes, así como a las rentas más altas. También salen beneficiadas de esta situación las Comunidades Autónomas limítrofes a aquellas con una mayor presión fiscal. Esto se debe al desplazamiento de los contribuyentes entre regiones buscando una tributación menor, lo que se conoce

en la Teoría del Federalismo Fiscal como “votar con los pies”.³ Es el caso de la Comunidad de Aragón por la presión fiscal de Comunidad de Cataluña, o de la Comunidad de Castilla y León por la presión fiscal de las Comunidades Autónomas de Asturias o Cantabria.

Por tanto, cuando un deportista profesional tiene que decidir si fichar por uno u otro club tendrá muy presente la cantidad de impuestos a pagar en la región donde juegue, lo que puede dar lugar a preferencias sustanciales en cuanto a la llegada de ciertos futbolistas a cada club. Y esto, aunque en principio no parezca un factor relevante, a la larga lo termina siendo. Por poner un ejemplo de esta situación, fijémonos en el número de equipos de fútbol de la Comunidad Autónoma de Madrid que están en la Primera División de la Liga de Fútbol Profesional (LFP), con respecto a los que hay de la región de Cataluña.

Por tanto, antes de obtener este tipo de conclusiones habría que tener en cuenta otro tipo de condicionantes, pero resulta bastante ilustrativo. Teniendo en cuenta que la Comunidad Autónoma de Cataluña cuenta con 7,619 millones de habitantes y la Comunidad Autónoma de Madrid cuenta con 6,662 millones de habitantes, la primera de ellas tiene dos equipos en primera división como son el Barcelona y el Espanyol, y la segunda posee cuatro, que son el Real Madrid, el Atlético de Madrid, el Getafe y el Leganés.

Todo ello, puede llevarnos a la conclusión de que unas medidas de ámbito fiscal, pueden tener repercusiones en el ámbito deportivo.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

El derecho a la propia imagen es un derecho fundamental que aparece regulado en el artículo 18 de la Constitución Española y en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal, Familiar y a la propia Imagen. Este se puede definir como el derecho que faculta a las personas a reproducir su propia imagen y a impedir que un tercero pueda captar, reproducir o publicar su imagen sin su autorización. En este trabajo se explica la problemática que tiene su tributación para los deportistas profesionales. Sin embargo, no son los únicos que tributan por estos derechos mismos, también lo hacen los artistas, los cantantes, etc.

En el ámbito deportivo y, en mayor medida, en el mundo del fútbol, se da la circunstancia de que muchos futbolistas aportan más valor de mercado por la explotación de su imagen que por su calidad en los terrenos de juego. Esta situación es aprovechada por muchos clubes para sacar el máximo rendimiento económico de sus fichajes. Además, las cantidades obtenidas por la explotación de la imagen no han hecho más que aumentar y en algunos casos alcanzan cifras astronómicas, por lo que suponen un importante ingreso para las arcas públicas y, por *ende*, para la realización de prácticas ilegales para evadir el pago

³ Esta denominación de "votación con los pies" se debe a Tiebout (1956) Para más información sobre este tema se puede consultar Gutiérrez Junquera (2018, pp. 195-220) y Esteller Moré (2015, pp. 33-39)

de estas cantidades que han sido muy perseguidas. Así, para la mayoría de la gente interesada en el mundo del deporte o de la tributación nos resultan conocidos los problemas fiscales que han tenido deportistas de alto nivel como Cristiano Ronaldo, Leo Messi o Neymar, además de otros muchos. En este epígrafe se ofrece una explicación general de algunas “lagunas” normativas en las prácticas elusivas y fraudulentas de los futbolistas mencionados.

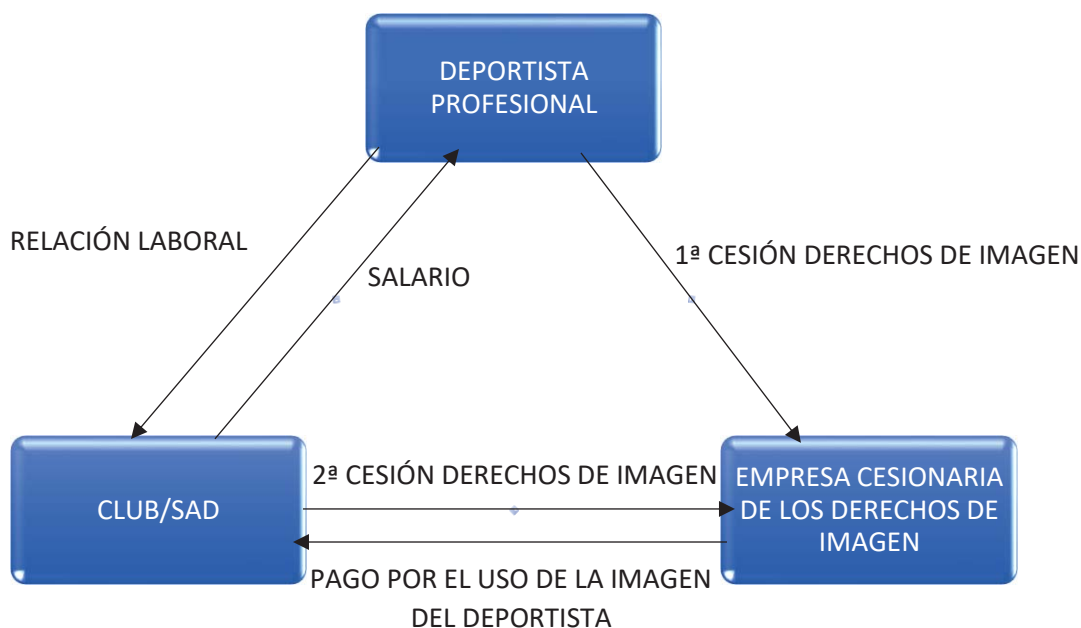
De acuerdo con la Ley 35/2016, de 28 de noviembre y Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, los derechos de imagen pueden tributar de cuatro formas: como rendimientos del trabajo, como rendimientos de actividades económicas, como rendimientos del capital mobiliario y como imputación de rentas. De esta forma, el legislador, o regulador en su caso, pretende que no se pueda eludir el pago de impuestos.

En nuestro caso, la figura impositiva que nos interesa para este trabajo de fin de Grado es la que tiene que ver con los rendimientos de capital mobiliario, y que ya fue explicada en el apartado 2.1.2.

En términos generales, la negociación actual de los derechos de imagen se lleva a cabo a través de una negociación triangular entre el deportista, el Club/SAD y la empresa cesionaria de los derechos de imagen. El proceso es el siguiente: el deportista cede sus derechos de imagen a una empresa que está prácticamente participada por él, que es la empresa cesionaria, antes de firmar un contrato con un Club/SAD. Este Club/SAD está obligado a adquirir estos derechos de imagen, por lo que firma un doble contrato, uno con el deportista, que es el contrato laboral propiamente dicho; y el otro con la empresa cesionaria, remunerando así al Club/SAD por la explotación de los derechos de imagen.

Esquemáticamente, se puede entender mejor este proceso y se muestra en la Ilustración 4.1.

Ilustración 4.1: Negociación triangular de los derechos de imagen del deportista profesional.



Fuente: Elaboración propia a partir de información de la revista deportiva lusport.

La principal ventaja de los derechos de imagen es que pueden tributar a un tipo específico menor del 21-23%, al integrarse en la base imponible del ahorro y tributando como IS, y no en la base imponible general del IRPF, donde tributarían según los tipos impositivos de las rentas altas, que en España rondan el 45% dependiendo de la Comunidad Autónoma. Para que estos derechos de imagen se imputasen en la base imponible general del IRPF, se tendrían que dar dos circunstancias: que el contribuyente fuese contratado por una persona o entidad mediando una relación laboral entre ambos, y que dicha persona o entidad hubiese obtenido la cesión para gestionar sus derechos. Por ello, la mayor parte de los deportistas prefieren ser ellos mismos o familiares cercanos o sociedades creadas por ellos, los que gestionen sus propios derechos en lugar de cederlos a una entidad externa, minimizando con ello el pago de impuestos.

El problema radica cuando el salario o retribución laboral del deportista se fija por debajo de la retribución por derechos de imagen y la cantidad pagada a la sociedad por la explotación de derechos de imagen es mayor que la laboral. Gracias a esto, los beneficios de esa explotación van de vuelta al deportista en forma de dividendos al ser socio de la empresa. Además, este podría decidir no repartir dividendos y tributar en el IS.

En resumen, el deportista estaría desviando una parte importante de sus retribuciones del IRPF al IS, soportando una carga tributaria menor, pasando de tributar del 45% de media al 21%.

Una forma de evitar que se produzcan estos abusos sería la de fijar la cantidad de ingresos que se pueden declarar por derechos de imagen, evitando con ello que se hagan pasar como derechos de imagen ingresos que no lo son, lo que se

conoce como ingeniería fiscal. Algunos países que han tomado medidas en este sentido son Francia y España. Otros países, sin embargo, únicamente distinguen entre los derechos de imagen que paga el club y los que proceden de otros contratos.

Con respecto a esto, resta destacar el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, coloquialmente conocida como la “norma 85/15”, que permite cualquier tipo de comportamiento fiscal si los rendimientos obtenidos por el trabajo suponen el 85% o más de la cantidad total pagada por el club. Por tanto, el deportista solo podrá tributar el 15% mediante el Impuesto de Sociedades (IS) y el 85% restante por IRPF.

Tanto en el apartado 4.1 como en el 4.2 se explicarán algunas prácticas legales e ilegales que han sido utilizadas por los asesores fiscales de los deportistas profesionales para aliviar su carga tributaria. En el caso de que se trate de prácticas legales reciben el nombre de elusión fiscal, y si se trata de prácticas ilegales se denomina evasión fiscal.

4.1. Prácticas legales de elusión fiscal

La elusión fiscal es una práctica empleada por algunos individuos y empresas para reducir de forma considerable sus obligaciones tributarias utilizando procedimientos, en principio legales, pero que van en contra del espíritu del sistema fiscal que sostiene al Estado, perjudicándolo. Utilizan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa de una manera lícita. No pretenden evadir tributos sino disminuir su carga. Tanto la elusión como la evasión fiscal son utilizadas por los individuos y empresas para minimizar el pago de impuestos. La evasión fiscal tiene consecuencias jurídicas mientras que la elusión fiscal no.

Un ejemplo bastante claro de esta práctica, empleada por muchas empresas, como es el caso de 34 de las 35 empresas españolas que cotizan en el Ibex, es el de eludir impuestos trasladando su sede fiscal a un paraíso fiscal con una tributación mucho menor. Esta práctica también puede ser empleada por personas físicas como los deportistas de alto nivel, mudando su residencia a estos paraísos fiscales. Sin embargo, es necesario que esta persona viva la mayor parte del año en ese lugar, sino podría ser sancionado. Algunos países denominados paraísos fiscales serían Gibraltar, Andorra, Mónaco, Bahamas, etc.

Otro ejemplo de elusión fiscal muy empleado por personas físicas y en el caso que nos atañe por deportistas profesionales es el de, sin cambiar de país de residencia, crear una entidad legal, sociedad o fundación a la cual ceder sus propiedades o derechos de imagen. Con esto, estaría aminorando su carga impositiva pues la tributación por sociedades (IS) suele ser mucho menor en la mayoría de países que la tributación como persona física (IRPF) Además, esta entidad podría establecerse en un paraíso fiscal, con lo que pagaría aún menos impuestos. Sin embargo, para poder realizar esta operación la sociedad habrá de cumplir una serie de requisitos, pues sino estaría incurriendo en fraude o

evasión fiscal. Algunos de estos son que los socios de la entidad deben ser familiares del deportista y se debe tener constancia de que se produce una actividad en la empresa, disponiendo de los medios materiales y humanos necesarios. Con estas medidas, se evita el único propósito del deportista de evadir impuestos creando una sociedad para tributar sus derechos de imagen.

4.2. Prácticas ilegales de evasión fiscal

La evasión fiscal o de impuestos, conocida también como fraude fiscal, términos utilizados indiferentemente, consiste en la actividad ilícita en la que incurren individuos o empresas cuando ocultan bienes o ingresos a las autoridades tributarias, o sobrevaloran los conceptos deducibles, o adquieren subvenciones injustificadas sin cumplir con los requisitos necesarios.

En la evasión fiscal, el contribuyente de manera consciente y voluntaria, intenta pagar menos impuestos de los que le corresponde. Cuando supera una cierta cuantía, se considera delito fiscal, pudiéndose sancionar de dos formas: con penas privativas de libertad o penas de cárcel de hasta cinco años, mientras que los fraudes de menor cuantía se tramitan como infracción administrativa, sancionándose con multas dinerarias, cuyo importe depende de la cantidad evadida.

Algunos ejemplos de esta conducta podrían ser el ocultamiento de ingresos, declarando un menor salario del realmente ganado; ocultamiento de bienes, no declarando la posesión de casas, terrenos, propiedades, etc.; aumento ilícito de gastos deducibles incluyendo gastos personales como comidas en restaurantes o ropa como gastos de actividad; y adquisición de subvenciones injustificadas sin cumplir con los requisitos necesarios.

Trasladando esta definición al ámbito deportivo, las prácticas más habituales para evadir al fisco han sido el uso de sociedades ubicadas en paraísos fiscales y la simulación de cesión de los derechos de imagen.

Por intentar mostrar las prácticas evasivas de algunos deportistas profesionales, se exponen los casos más conocidos de famosos deportistas de élite, como son el caso de Cristiano Ronaldo y el de Leo Messi o el llevado a cabo por el club de fútbol vasco de la Real Sociedad, SAD. Sin embargo, se puede destacar que estas prácticas están más extendidas y afectan a muchos más deportistas, pero con la explicación que se ofrece de los casos elegidos, nos sirve para hacerse una idea general del problema tratado.

4.2.1. Caso Cristiano Ronaldo.

Cristiano Ronaldo es un futbolista profesional portugués que presuntamente cedió sus derechos de imagen a tres sociedades ubicadas en el territorio considerado como paraíso fiscal de las Islas Vírgenes Británicas, teniendo el 100% de las acciones de éstas. Estas sociedades, a su vez, cedieron los mismos derechos a otras dos sociedades ubicadas en Irlanda, haciendo cada vez más opacos esos ingresos. Por tanto, se observa como las sociedades ubicadas en el paraíso fiscal no estaban desempeñando ningún tipo de actividad al no

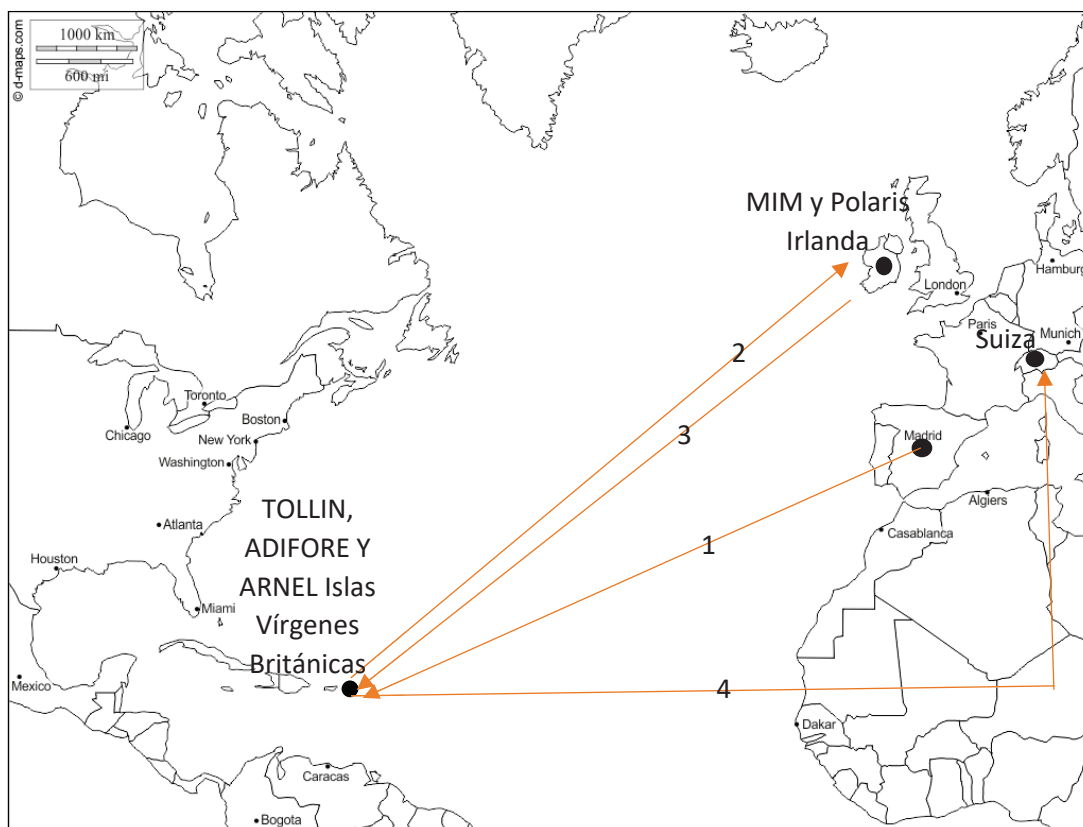
disponer de medios ni materiales ni humanos y que parecían tener sólo el propósito de evadir el pago de impuestos en el territorio con una carga fiscal mayor.

Otro problema añadido, al anteriormente descrito, fue que Cristiano Ronaldo no declaró en su país de residencia los ingresos obtenidos en el extranjero. Con el país de residencia nos referimos a España pues, según las sentencias, este delito lo cometió durante su etapa en el Real Madrid desde el año 2011 al 2014. Y, como se ha ofrecido en el epígrafe 2.2 referido al IRNR, se produjo una reforma de la Ley que obligaba a tributar las rentas obtenidas tanto a nivel nacional como a nivel extranjero en territorio nacional. En cifras, Cristiano Ronaldo ingresó un total de 135,42 millones de euros por derechos de imagen entre 2011 y 2014 pero en España sólo declaró 22,73 millones de euros, que era lo obtenido en este país. Además, al fichar por el Real Madrid en 2009 pudo beneficiarse de la llamada “Ley Beckham”, pudiendo tributar estas rentas al 24% y el 24’75%, en vez de tributar al 45 % con el IRPF normal.

En diciembre de 2014 hizo una declaración voluntaria en la que ingresó 5,57 millones a las Hacienda Pública Española. El 22 de enero de 2019 la Audiencia Provincial de Madrid le condenó a 23 de meses de prisión por cuatro delitos fiscales, pero no entrará en la cárcel por el pago de 18,8 millones de euros.

En este mapa se puede apreciar con mayor claridad el entramado fiscal de Cristiano Ronaldo, y así se muestra en la ilustración 4.2:

Ilustración 4.2: Esquema explicativo del presunto fraude fiscal del futbolista Cristiano Ronaldo.



- 1- El futbolista presuntamente transfirió sus derechos de imagen a tres empresas localizadas en las Islas Vírgenes Británicas.
- 2- Estas empresas 'offshore' transfieren los derechos a MIM y Polaris (sociedades irlandesas gestionadas por Jorge Mendes, el representante del futbolista)
- 3- MIM y Polaris firman acuerdos con grandes marcas y reciben los pagos. La mayor parte de los ingresos se transfieren de nuevo a las Islas Vírgenes Británicas.
- 4- Por último, los ingresos publicitarios se transfieren a las cuentas bancarias del futbolista en Suiza.

Fuente: Elaboración propia a partir de información del periódico El Mundo.

4.2.2. Caso Leo Messi.

En lo que respecta a este futbolista profesional argentino del F.C. Barcelona, su delito fiscal consistió, según las sentencias, en simular la cesión de sus derechos de imagen a sociedades puramente instrumentales radicadas en paraísos fiscales como Belice o Uruguay. Desde ahí se firmaban contratos de prestación de servicios, de licencia o agencia entre estas sociedades y otras radicadas en Suiza y Reino Unido, que son las llamadas "jurisdicciones de conveniencia" al tener Convenios de Doble Imposición, CDI, con muchos países, entre ellos España. Estos convenios permiten que no se tribute en el país donde se perciben las rentas y, sin embargo, sí que se tribute en estas "jurisdicciones de

conveniencia” con una carga fiscal mucho menor. Además, la legislación de estos países permite las operaciones con empresas radicadas en paraísos fiscales. Por tanto, lo que conseguía Messi es no tributar por sus ingresos derivados de sus derechos de imagen en España, donde la tributación es mayor, y tributar en los países donde se radicaban estas empresas instrumentales, suponiendo un claro perjuicio para la Hacienda Pública española.

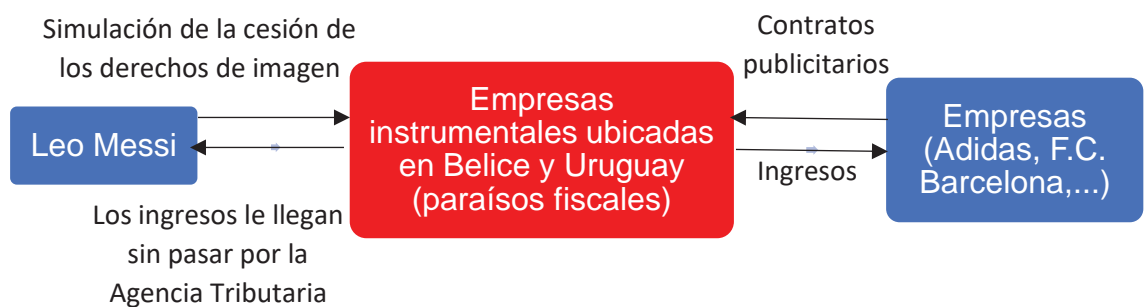
Por estas acciones, Leo Messi y también su padre Jorge Messi, al ser el responsable del mismo cuando este era menor de edad, han sido acusados de evasión fiscal por un juzgado de Barcelona. El importe total defraudado fue de 4.164.675 euros, que corresponden a los años 2007, 2008 y 2009.

Se puede observar como los delitos fiscales por los que se acusa tanto a Cristiano Ronaldo como a Leo Messi son muy similares, teniendo que ver ambos con la forma de tributar los derechos de imagen y dónde se han tributado.

Las acciones llevadas a cabo por Leo Messi, a través de sus abogados, para solucionar esta situación han sido la de reconocer, rectificar y pagar la deuda reclamada por la Agencia Tributaria para evitar el juicio, mediante el proceso denominado “extinción por pago”. Sin embargo, esta figura fiscal fue derogada por el ordenamiento jurídico y fue sustituida por otra denominada “regularización espontánea”. Así, aquella persona o empresa que cometa un delito fiscal se puede librar de responsabilidad penal, pero sólo si no ha intervenido antes el Organismo Recaudador, reduciéndose los tiempos necesarios que necesita una persona para regularizar su situación y teniendo que cumplir tres requisitos: presentar las declaraciones juradas rectificativas, cumplir con las obligaciones evadidas y que no se haya producido una inspección con anterioridad a la presentación de todo lo anterior.

Gráficamente se puede entender mejor el caso de Leo Messi, como se muestra en la ilustración 4.3.

Ilustración 4.3: Esquema explicativo del supuesto fraude fiscal del futbolista Leo Messi.



Fuente: Elaboración propia a partir de información del periódico El País.

4.2.3. Caso Real Sociedad, SAD.

Como caso paradigmático de un club deportivo que ha sido investigado por presuntos delitos de fraude fiscal es el que afecta al club vasco de la Real Sociedad, SAD. El caso se descubrió cuando salieron a la luz los famosos “papeles de Panamá”, expresión dada por los medios de comunicación a una filtración informativa de documentos confidenciales de la desaparecida firma de abogados panameña Mossack Fonseca, especializada en la apertura de sociedades “offshore”, por parte de una fuente no identificada.

A este respecto, se puede destacar que, las operaciones presuntamente realizadas para evadir impuestos son muy parecidas a las empleadas por los dos jugadores anteriormente señalados, pero lo particular de esta situación es que no fueron llevadas a cabo por los asesores fiscales de los deportistas, sino que las realizaba el propio club a través de su gerente Iñaki Otegui. Estas operaciones se llevaron a cabo desde el año 2000 al año 2008 y afectaron a siete jugadores extranjeros de la plantilla, a saber, el turco Nihat Kahveci, el serbio Darko Kovacevic, el turco-alemán Tayfun Korkut, el argentino Gabriel Schürer, el sueco Matias Asper, el estonio Valeri Karpin y el neerlandés Sander Westerveld.

El procedimiento seguido en cada fichaje era el mismo, es decir, una persona de la Real Sociedad, normalmente el gerente, se ponía en contacto con la firma de abogados Mossack Fonseca, la cual creaba una sociedad “offshore” para el nuevo fichaje en Panamá, reconocido como paraíso fiscal. Otros paraísos fiscales utilizados para crear compañías fueron las Islas Vírgenes Británicas y Niue, isla en el Océano Pacífico.

Después, esta misma compañía abría otra cuenta, pero esta vez en Suiza y Jersey (Estados Unidos) en la sucursal BBVA Privanza. Observamos como se sigue el mismo patrón que en el caso de Cristiano Ronaldo y Leo Messi, y los pasos a seguir eran los siguientes. Primero se crea una sociedad en un paraíso fiscal y después otra en un país donde exista un Convenio de Doble Imposición (CDI) con el país donde el club realiza realmente su actividad, traspasando a la sociedad todos los derechos de imagen de los deportistas, soportando una menor carga tributaria. Otra sociedad que recibió esos derechos de imagen estaba radicada en los Países Bajos, llamada IMFC Licensing BV. El club donostiarra realizaba el pago del salario del jugador a esta compañía y esta transfería el dinero a las cuentas abiertas en las sociedades “offshore”.

Como dato interesante, seis de estos siete jugadores formaron parte de la plantilla, que logró el subcampeonato de la LFP en la temporada 2002-2003, por lo que observamos que unas prácticas ilegales desde el punto de vista fiscal dieron lugar a unos resultados deportivos muy notables.

Debido a los numerosos delitos por fraude fiscal que se han ido conociendo a lo largo de esta última década, la jurisprudencia ha tenido que ir adaptándose a estos nuevos cambios y ha intentado elaborar una doctrina que prevea todas estas acciones para poder juzgarlas de la mejor manera posible aplicando penas

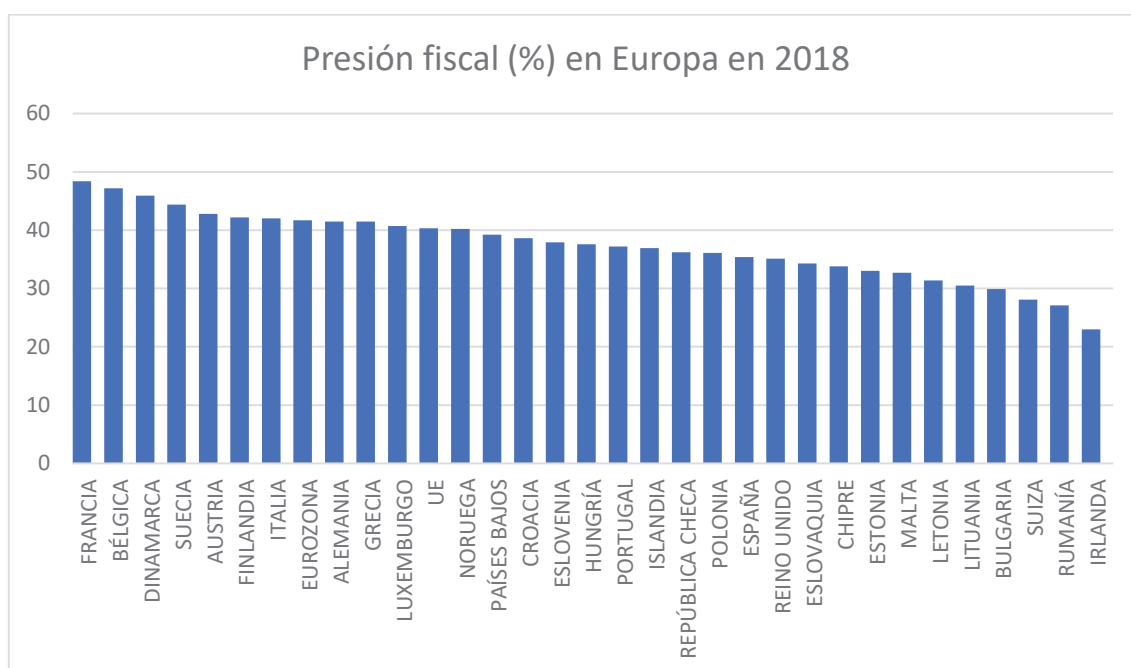
más severas para desincentivar su uso o, por lo menos, que se repitan lo mínimo posible.

5. FISCALIDAD DEL DEPORTE EN LA UE. ANÁLISIS DE FRANCIA, ALEMANIA, ITALIA Y REINO UNIDO.

Con el objetivo de ampliar nuestro ámbito de estudio, se explicarán de manera resumida algunos aspectos destacables de la legislación tributaria, de los países económicamente más importantes de la Unión Europea, en relación al tamaño de su economía, como es el caso de Francia, Alemania e Italia, así como el caso del Reino Unido, que ya no pertenece a la UE. Se pretende con ello tener unas nociones claras de cómo tributan los deportistas profesionales en estos países, en qué tramos de renta se sitúan y su tipología.

En el siguiente gráfico 5.1. se ilustra la presión fiscal ejercida en estos países europeos:

Gráfico 5.1: Presión fiscal en porcentaje respecto del PIB en Europa en 2018.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

El año 2018 es el más reciente para el que se han encontrado datos homogéneos y para los que se puede realizar un análisis comparativo de la presión fiscal de los diferentes países europeos es 2018.

Se puede observar que Francia es el país que soporta una mayor presión fiscal, el 48,4%, entendida la presión fiscal como el conjunto de impuestos y contribuciones sociales pagados en relación con el PIB. El siguiente país, de los que se ofrece esta breve explicación más detalladamente, con una presión fiscal más elevada es Italia, del 42%. Muy cerca se sitúa Alemania con un 41,5% de

presión fiscal. A mayor distancia se situaría España (35,4%) seguida muy a la par por el Reino Unido (35,1%)

Tanto Francia como Italia y Alemania superan la media tanto de la Eurozona como de la UE en esta materia con un 41,7% y 40,3% respectivamente. Por debajo de esta media estarían España y Reino Unido.

En el extremo opuesto tendríamos el caso de Irlanda, cuyos ciudadanos soportan una presión fiscal del 23%, la mitad de la de Francia. Lógicamente, esto tendrá repercusiones sobre la actividad económica, el emprendimiento y el empleo.

Aunque la presión fiscal se refiera a la cantidad de impuestos y contribuciones sociales pagados por la población en general, esta también tiene sus implicaciones sobre los tramos de renta más altos, los cuales se corresponden con los pagados por los deportistas profesionales, por lo que aquellos países con una presión fiscal mayor serán también aquellos países con una tributación mayor sobre las rentas altas.

Hecha esta breve introducción, se ofrece la explicación de la fiscalidad del deporte país por país.

5.1. Francia

El sistema impositivo francés presenta importantes diferencias con respecto al español. Sin embargo, al igual que sucede en España, el Impuesto sobre la Renta se divide en tramos para garantizar su progresividad. Las principales diferencias son que mientras el tramo para las rentas más bajas en España se sitúa en 12.450€ para un tipo del 19%, en Francia se sitúa en 9.964€ para un tipo del 14%, por lo que en Francia las rentas bajas comienzan a tributar antes, pero a un tipo menor. En lo que respecta a las rentas altas, en España a partir de 60.000€ se tributa al 45% pero en Francia se tributa a ese mismo tipo a partir de 156.244€.

Por tanto, este tipo impositivo del 45% es el que correspondería pagar a la mayor parte de los deportistas profesionales de Francia. A esto habría que sumarle una contribución excepcional que varía entre el 3% y 4%, en función del nivel de ingresos y el estado civil del contribuyente.

En relación a los derechos de imagen, Francia permite que un 30% de los ingresos totales del deportista tributen por este concepto, por lo que la tributación de ese 30% de ingresos será menor, concretamente del 33% y no del 45%. Sin embargo, se debe demostrar que las empresas o sociedades que gestionan los derechos de imagen realizan servicios reales.

Además, el Código General Tributario francés ha establecido medidas para paliar el problema que tienen los deportistas profesionales con respecto a la tributación de unas rentas muy elevadas durante un corto periodo de tiempo. Por ello, se permite al contribuyente tributar no solo por el año en cuestión sino por un promedio de los 2 o 4 años anteriores.

Otro tipo de medidas en este sentido tienen que ver con el denominado Impuesto de Solidaridad a la Fortuna, el ISF, y el Impuesto a la Fortuna Inmobiliaria, el IFI. El primero de ellos afectaba a fortunas superiores a 1.300.000€ que pagaban un tipo impositivo de entre el 0,5% al 1,5%. Este impuesto fue sustituido en 2018 por el IFI, del cual quedaban exentos los bienes muebles y se podía aplicar una reducción del 30% en la residencia principal.

Sin embargo, también se han aprobado otro tipo de medidas con el objetivo de aumentar la presión fiscal sobre las rentas altas. Es el caso de la propuesta por el presidente Hollande en 2012, que pretendía establecer una tasa del 75% para aquellas fortunas que superasen el millón de euros. Este tributo recaía principalmente sobre las empresas, pues eran las responsables de aplicar este tipo a los salarios superiores a un millón de euros, lo que afectaba a muchos clubes de fútbol. Sin embargo, este Impuesto se suprimió tres años después en 2015.

5.2. Alemania

En Alemania, como en el resto de países, el impuesto que afecta en mayor medida a los deportistas profesionales es el de la renta. Según datos de 2019, el tipo máximo para las rentas altas es del 45% pero a partir de 256.304€, por lo que se observa una clara diferencia con respecto al caso español, cuyas rentas superiores a 60.000€ empiezan a tributar al 45%. Por tanto, el trato dado a las rentas altas es más beneficioso en Alemania. Sin embargo, a este impuesto habría que sumarle la llamada “contribución de solidaridad” que supone un 5,5% del total del impuesto sobre la renta y de forma voluntaria el impuesto eclesiástico. Además, entre el empleador y el empleado se pagan una serie de contribuciones sociales como son el seguro médico, el seguro de pensión, el seguro de desempleo o el de dependencia.

En lo que se refiere a los derechos de imagen estos pueden tributar de dos formas distintas. Si se efectúan a través del club, este los pagará y tributan como salario, acogiéndose al Impuesto sobre la Renta. Si se realizan contratos publicitarios con marcas deportivas, empresas automovilísticas, etc. el responsable de tributar sería el deportista a través del Impuesto de Sociedades. En Alemania, tiene un tipo estándar del 15% al que hay que sumarle la “contribución de solidaridad” del 5,5% del total y un tipo real que va del 30% al 33%.

Sobre este país, se podría destacar que algunas organizaciones no gubernamentales, como es el caso de la Red de Justicia Fiscal conocida en inglés como Tax Justice Network o TJN, han calificado a Alemania como un paraíso fiscal, situándola en el séptimo lugar de la lista elaborada por esta misma organización por delante de países como Panamá. La razón de esta afirmación es que, pese a no atisbarse diferencias sustanciales en los tipos impositivos de este país con respecto a los de su entorno, la TJN dice que es fácil ocultar los beneficios empresariales de las empresas, al no ser obligatorio publicar los balances anuales ni tampoco mostrar quién es el propietario de algunas

empresas corporativas como es el caso de las empresas fiduciarias. Esto daría lugar a que fuese muy difícil saber de quién son las empresas, qué hacen y si obtienen beneficios o no.

5.3. Italia

En Italia, el principal impuesto para los deportistas profesionales es el IRPF, el cual grava la obtención de rentas del deportista por parte del club cuando exista una relación laboral y un contrato profesional.

Es el propio Club el que se encarga de hacer la retención correspondiente. En estas rentas están incluidas el salario, las retribuciones en especie, las primas adicionales y el 15% de las tarifas que reciben los asesores fiscales de los deportistas. Reciben la consideración de deportistas profesionales los atletas, entrenadores y directores técnico-deportivos que ejercen una actividad deportiva gobernada por el Comité Olímpico Nacional Italiano, el CONI, y la federación correspondiente.

Los tramos del IRPF en Italia son muy parecidos a los de España, pero presentan diferencias entre sí. Según datos de 2019, en Italia a partir de 15.000€ se tributa al 23% pero en España se tributa al 19% a partir de 12.450€, por lo que en España las rentas más bajas tributan antes, pero a un tipo reducido más bajo. En lo que respecta a las rentas más altas, es decir, a las de la mayoría de los deportistas profesionales, en Italia tributan al 43% a partir de 75.001€, pero en España tributarían al 45% a partir de 60.000€. Por ello, se observa un mejor tratamiento para las rentas altas en Italia que en España. A todas estas cantidades habría que sumarles un porcentaje de impuestos municipales y regionales.

Los ingresos derivados de los derechos de imagen en Italia están ligados al salario, por lo que tributarán por el Impuesto sobre la Renta.

5.4. Reino Unido

En último lugar, se ofrece la explicación de la situación fiscal en el Reino Unido, a sabiendas de que ya no pertenece a la Unión Europea, pero sigue teniendo una importante influencia en esta área. El impuesto que más afecta a los deportistas profesionales es el Impuesto sobre la Renta, el Income Tax. Este es muy parecido al IRPF español, dividiéndose por tramos y cada uno de esos tramos le corresponde un tipo impositivo. Sin embargo, lo que varía son las cantidades en las que se divide cada tramo.

Según datos del periodo impositivo 2019-2020, a partir de £12.500 (libras esterlinas) se empieza a tributar. Por debajo de esa cantidad las personas están exentas del pago de impuestos. Las rentas situadas entre £12.500 y £37.500 tributan al 20% de tipo marginal. Las situadas entre £37.500 y £150.000 tributan al 40%. Y las que realmente afectan a la mayor parte de los deportistas

profesionales, concretamente a los futbolistas, serían las superiores a £150.000, que tributan al 45% de tipo marginal.

El Club que paga el salario es el que se encarga de hacer la retención correspondiente. En el caso de los derechos de imagen, estos se pueden declarar de manera independiente del salario, pasando de tributar del 45% al 20%, lo que incentiva a declarar parte del salario principal como derechos de imagen para pagar menos impuestos.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para terminar este trabajo de fin de grado, se exponen una serie de conclusiones y recomendaciones que dan respuesta a los objetivos planteados en el mismo:

Como conclusión general se puede destacar que, aunque las rentas de los deportistas profesionales sean elevadas, habrán de pagar como el resto de los trabajadores y empresas, sin ningún tipo de trato preferencial. Es más, debido a que muchos sirven como referentes para los más jóvenes resulta necesario, incluso, un comportamiento ejemplar. No obstante, considero justo establecer por parte de las autoridades tributarias españolas algún mecanismo o sistema que ayude a paliar la progresividad de los rendimientos que percibe el deportista profesional, pues estos son muy elevados, por lo que pagan más impuestos, pero en un corto periodo de tiempo, el que dure su actividad deportiva. Una solución a este problema podría ser la posibilidad de acceso a un plan de pensiones una vez terminada su vida profesional sin tener que esperar a los 65 años.

Como conclusiones más específicas se podrían destacar que, los deportistas profesionales, debido a las grandes cantidades de dinero que generan, ya sea por la realización de su trabajo o por lo que ganan en los contratos publicitarios, son un objetivo prioritario para las Administraciones tributarias de cada país, pues cuanto más nivel de renta tengan más deberán pagar a las arcas del Estado.

Otra conclusión específica sería la de destacar el cambio producido en la legislación tributaria española por el que los deportistas extranjeros desplazados a territorio español para cumplir con un contrato laboral tendrán que tributar como ciudadano con residencia permanente en España y no como lo venían haciendo que es como no residente. Así, deben soportar una carga tributaria mayor y puede disuadir a estos de venir a trabajar a España, por lo que se perjudicaría a las competiciones deportivas españolas. Sin embargo, supone un ingreso a corto plazo para las arcas públicas.

Otra conclusión específica que tiene mucha relación con la anterior sería la relativa a las diferencias de tributación que se dan por Comunidades Autónomas en España, sobre todo las que afectan a los tipos máximos pagados por los deportistas profesionales. Esta diferencia da lugar a movimientos entre

Comunidades Autónomas desde aquellas con una tributación excesiva o mayor a aquellas con una tributación más laxa, suponiendo un aliciente para las Comunidades Autónomas a la hora de tomar medidas en esta materia. Como hemos visto, este desplazamiento puede dar lugar a mejores rendimientos deportivos en las zonas receptoras y peores en las emisoras.

Por último, como recomendación para evitar las numerosas acciones por fraude fiscal que se producen cada año debido en parte a legislaciones fiscales abusivas de ciertos países, que suponen un estímulo para este tipo de prácticas o a técnicas de ingeniería fiscal llevadas a cabo por los asesores fiscales de los deportistas para pagar menos, en mi opinión, resulta necesario la unificación de criterios en el tratamiento de la tributación de los deportistas profesionales, que evite que se produzcan desigualdades entre ciudadanos de distintos Estados. En este sentido, convendría elaborar una normativa internacional común, también conocida como “fair play” financiero, que se diferencie de los CDI o Convenios de Doble Imposición, que sólo hacen referencia a la normativa interna a aplicar por cada país.

Asimismo, se debe destacar que en la legislación española referida al ámbito deportivo y fiscal existían carencias y algunas lagunas normativas, pero que se ha producido un avance sustancial en este tipo de legislación para adaptarse a los nuevos tiempos y a las nuevas prácticas o actuaciones de los deportistas profesionales.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bermejo, J. (2020): *Derecho para el deporte (referencia especial al deporte profesionalizado)*, Editorial Reus, Zaragoza.

Cazorla, L.M. y Corcuera, A. (1999): *Los impuestos del deporte*, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.

Cordero, L. (2001): *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Editorial Lex nova, Valladolid.

Delgado, A.M., Oliver, R., Quintana, E. y Urquizu, A. (2008): *Fiscalidad del deporte (colección de fiscalidad)*, Editorial J.M. Bosch Editor, Barcelona.

Esteller Moré, A. et al. (2015): *Economía de los Impuestos*, Editorial McGraw-Hill/ Interamericana de España, Madrid.

Gutiérrez Junquera, P.C. (2018): *Curso de Economía Pública II. Ingresos públicos y Federalismo Fiscal*, Editorial Delta Publicaciones, Madrid.

WEBGRAFÍA

Escudero, J. (2016): “La Real Sociedad abrió firmas 'offshore' a sus jugadores extranjeros para pagarles”, Periódico El Confidencial, Madrid. Disponible en https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-04-04/paraisos-fiscales-jugadores-extranjeros-real-sociedad_1178221/

Fernández, R. (2017): “La Fiscalidad en el fútbol”, Artículo de opinión en Cremades & Calvo Sotelo Abogados, Madrid. Disponible en <https://www.cremadescalvosotelo.com/noticias-legales/la-fiscalidad-en-el-futbol>

Gabilondo, P. (2019): “Cristiano admite ante el juez que defraudó más de 5 M y evita entrar en la cárcel”, Periódico El Confidencial, Madrid. Disponible en https://www.elconfidencial.com/espana/2019-01-22/cristiano-ronaldo-juez-fraude-carcel-impuestos_1773270/

López, V.D. (2017): “La evasión de impuestos de los futbolistas en España se eleva a 47 millones”, Periódico El Español, Madrid. Disponible en https://cronicaglobal.elespanol.com/deportes/evasion-impuestos-futbolistas-espana-47-millones_92915_102.html

Portal Santander Trade. (2018): “España: Fiscalidad” Disponible en: <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/espana/fiscalidad>

Portal Santander Trade. (2018) “Francia: Fiscalidad” Disponible en: <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/francia/fiscalidad>

Portal Santander Trade. (2018): “Alemania: Fiscalidad” Disponible en: <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/alemania/fiscalidad>

Portal Santander Trade. (2018): “Italia: Fiscalidad” Disponible en: <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/italia/fiscalidad>

Portal Santander Trade. (2018): “Reino Unido: Fiscalidad” Disponible en: <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/reino-unido/fiscalidad>

<https://www.trabajar-en-londres.es/el-impuesto-sobre-la-renta-en-londres/>

Serraller, M. (2017): “Renta 2016: ¿En qué comunidades autónomas se paga más y menos IRPF?”, Periódico Expansión, Madrid. Disponible en <https://www.expansion.com/economia/declaracion-renta/2017/04/26/58ff2195468aeb15088b4631.html>

BIBLIOGRAFÍA JURÍDICA

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*. 29 de diciembre de 1978. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-31229> [consulta: 02/02/2020]

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. *Boletín Oficial del Estado*. 29 de noviembre de 2006. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. *Boletín Oficial del Estado*. 17 de octubre de 1990. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1990/BOE-A-1990-25037-consolidado.pdf>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*. 18 de diciembre de 2003. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, regulador de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de junio de 1985. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12313>

Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional. *Boletín Oficial del Estado*. 8 de diciembre de 2015. Disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-13332