



Universidad de Valladolid
FACULTAD DE DERECHO.
GRADO EN DERECHO.

**“LA TRIBUTACIÓN DE LOS
DEPORTISTAS EN ESPAÑA”.**

Presentado por:

DAVID PARAMIO CORREGES

Tutelado por:

ANTONIO ARENALES RASINES

Valladolid, 10 de Julio de 2022.

RESUMEN

En este TFG voy a desarrollar la temática de la tributación de los deportistas en España. En el desarrollo de este tema fijaremos nuestra atención tanto a los deportistas cuya residencia se encuentre en España como a aquellos cuya residencia se encuentre en otro Estado. Una vez diferenciado el lugar de residencia del deportista, procederemos a abordar un análisis de la manera en que deben ser gravadas sus rentas. Por último, abordaremos una serie de cuestiones conflictivas que actualmente son de especial relevancia en el mundo del fútbol y han dado lugar a diversos debates.

ABSTRACT

During this TFG I am going to develop the theme of the taxation of athletes in Spain. In the development of this we will focus our attention both on athletes whose residence is in Spain and those whose residence is in another State. Once the place of residence of the athlete has been differentiated, we will proceed to address an analysis of the way in which their income should be taxed. Finally, we will address a series of controversial issues that are currently of special relevance in the world of football and have given rise to various debates.

Glosario de abreviaturas y acrónimos.

Relación de abreviaturas que aparecen en el texto.

- **Art:** artículo
- **CA:** Comunidad Autónoma.
- **CE:** Constitución Española
- **CyL:** Castilla y León.
- **CSD:** Consejo Superior de Deportes.
- **IRNR:** Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- **EP:** establecimiento permanente.
- **IRPF:** IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.
- **RD:** Real Decreto
- **OIT:** Organización Internacional del Trabajo.
- **RAE:** rendimientos de actividad económica.
- **RCM:** rendimiento de capital mobiliario.
- **RTP:** rendimiento del trabajo personal.
- **LIRPF:** Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- **LIS:** Ley sobre el Impuesto de Sociedades.
- **IAE:** Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **SAD:** Sociedad Anónima Deportiva.
- **IS:** Impuesto sobre Sociedades.
- **EP:** Establecimiento Permanente.

AGRADECIMIENTOS.

Este Trabajo de Fin de Grado pone el broche final a esta bonita y dura experiencia que he vivido desde septiembre de 2018 hasta Julio de 2022.

Durante estos cuatro años de carrera han sido numerosas las personas que me han ayudado y acompañado a poder cumplir mi sueño: ser licenciado en la carrera de Derecho en la Universidad de Valladolid, y que sin duda deben objeto de mención porque ellos también son partícipes de esto.

En primer lugar quería agradecer a mi toda familia, porque sin duda, sin vuestro apoyo esto no hubiese sido posible. En especial a mis padres, por todos aquellos sacrificios que han tenido que hacer para que hoy pueda estar aquí.

A todos mis amigos, gracias por entender que hay veces que me tenía que quedar en casa “chapando” y no era momento de disfrute. Resaltar la presencia de Coria, Simal y Nico porque siempre seréis mis fieles caballeros y los mejores amigos que podría tener, en mi retina siempre quedarán aquellos debates a altas horas de la madrugada sobre si debíamos acudir o no a clase al día siguiente y siempre nos llevaba a la misma respuesta.

A Paula porque gracias a esta carrera aparecisteis en mi camino. Has sido mi sostén y mi columna vertebral cuando mis fuerzas flaqueaban. Gracias por tu empeño conmigo y por hacerme demostrar que siempre podía dar un poco más de mi por muy agobiado que estuviese. El 90% de este logro es tuyo.

Y en especial a mi abuela Custodia y mi abuelo Carmelo, ya que gracias a vosotros soy quien soy y sin duda no podría haber tenido más suerte, gracias por recordarme lo importante que son los valores de la familia y gracias por hacerme cumplir todos los sueños que me propongo. Todos los logros que consiga os los dedicaré, da igual el tiempo que pase porque siempre seréis las dos personas más importantes de mi vida.

A todos de corazón... ¡GRACIAS!

INDÍCE

1. INTRODUCCIÓN.....	9
2. CAPÍTULO I: CONEXIÓN ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS Y EL DEPORTE.....	10
2.1. El deporte y la constitución 1978.....	10
2.2. El deporte y el estatuto de autonomía de Castilla y León.....	12
2.3. El deporte y las entidades locales.....	13
3. CAPÍTULO II: EL DEPORTISTA CON RESIDENCIA EN ESPAÑA.....	17
3.1. La figura del deportista contribuyente.....	17
3.1.1 Tipos de deportistas.....	18
▪ Aficionado y alto rendimiento.....	19
▪ Individual.....	20
▪ Colectivo.....	21
3.1.2 Árbitros.....	22
3.2. Evolución normativa en la tributación del IRPF.....	24
3.2.1 Le44/1978.....	25
3.2.2 Ley 18/1991.....	26
3.2.3 Ley 40/1998.....	26
3.2.4 Ley 35/2006.....	27
3.3. Rentas gravadas y exenciones.....	28
3.3.1. Rendimiento de trabajo personal.....	29

3.3.2.	Rendimiento de capital mobiliario.....	35
3.3.3.	Rendimiento de actividad económica.....	36
3.3.4.	Reducciones en la base imponible de los deportistas.....	40
3.3.5.	Ganancias y Pérdidas patrimoniales.....	41

3. 4. CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.....42

3.4.1	¿Qué es la cesión del derecho de imagen?.....	43
3.4.2.	Normativa.....	44
3.4.3	Clasificación de los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen.....	46

4. CAPÍTULO III: EL DEPORTISTA CON RESIDENCIA EN

EL EXTRANJERO.....51

4.1.	Tributación del deportista a través del IRNR.....	52
4.2.	Convenios de doble imposición.....	55
4.3	Mención a la antigua ley Bechkam (RD 687/2005 de 10 de junio).....	57

5. CAPÍTULO IV: CUESTIONES POLÉMICAS EN MATERIA DE FISCALIDAD

DE LOS CLUBES DE FÚTBOL.....60

5.1.	El traspaso de jugadores.....	60
5.2.	Situación tributaria de los clubes que no son Sociedades Anónimas Deportivas (SAD).....	62

6.CONCLUSIONES.....66

7. BIBLIOGRAFÍA.....69

1. INTRODUCCIÓN.

Este trabajo versa sobre la forma de tributación de los deportistas tanto residentes como no residentes en nuestro país. Para su realización y desarrollo, he optado por establecer distintos capítulos que permitan un fácil seguimiento del mismo.

En primer lugar, voy a centrar mi interés en hablar de la figura del deporte como tal así como también en las distintas menciones en las que aparece mencionado, es decir, voy a hablar del deporte en la Constitución pero también en el Estatuto de Autonomía de nuestra comunidad. Por último y para concluir este primer apartado, centraré mi interés en la forma que tienen las distintas entidades locales (Ayuntamientos, Diputaciones etc.) de hacer referencia al deporte.

Posteriormente, abordaré el tema de la tributación de los deportistas, tema en el que se va a fundamentar la hipótesis de este Trabajo de Fin de Grado: **analizar la tributación de los deportistas cuando tienen su residencia fijada en España o por el contrario cuando les consideramos como deportistas “no” residentes.**

Para tratar de resolver la hipótesis planteada, en primer lugar, me he centrado en mencionar los distintos deportistas existentes (especial hincapié en los deportistas profesionales, sobre los que data este trabajo), y en un segundo lugar he analizado y desarrollado las distintas rentas que van a obtener así como aquellas rentas que se consideran exentas de tributación.

Continuaré, haciendo mención a la evolución de la Ley del IRPF desde sus inicios hasta su última publicación en el año 2014.

Para concluir con este apartado, haré una breve mención a la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. Este punto me parece muy interesante debido a la posición pública y de entretenimiento que éstos ocupan.

Por otro lado, en cuanto a los deportistas no residentes nos centraremos en la noción de deportista no residente. A lo largo de este punto expondremos cómo deportistas cuya residencia radica en el extranjero pueden considerarse como trabajadores no desplazados, así como la

existencia de convenios de doble imposición a la hora de tributar los honorarios de estos deportistas. Por último, mencionaré a la antigua Ley Beckham atendiendo a los parámetros de la Ley.

Para finalizar el presente trabajo, analizaremos una serie de cuestiones conflictivas que han tenido lugar en el mundo del fútbol y son de especial relevancia en el Derecho Financiero y Tributario. En primer lugar, abordaremos las operaciones de traspaso de jugadores, haciendo especial referencia a las rentas que se generan como consecuencia de estas operaciones. En segundo lugar, abordaremos una cuestión que ha generado un continuo debate en España como es la situación de las entidades deportivas que se constituyeron como Sociedades Anónimas.

2. CAPÍTULO I: CONEXIÓN ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS Y EL DEPORTE.

A lo largo de este capítulo voy a establecer la conexión existente entre los distintos poderes públicos y el deporte en general. También, destacaremos como los Poderes Públicos han establecido su propia regulación en materia de fiscalidad, tanto del deporte como de los deportistas profesionales.

2.1. El deporte y la constitución de 1978.

Cuando hablo de deporte en general¹, es necesario mencionar lo recogido en nuestra Constitución del año 1978, puesto que ésta es tajante cuando determina que reconoce de manera muy exhaustiva e importante la figura del deporte.

Si analizamos el texto, son varios los artículos en los cuales viene recogido el deporte como tal:

¹ LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL. Pág.45

En primer lugar, se puede observar como en el art. 43.3², recogido en el Capítulo III del Título I, relativos a los principios rectores de la política social y económica, viene reconocida la primera regulación y mención al deporte:

“3. Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo, facilitarán la adecuada utilización del ocio”

Este precepto ha supuesto un debate continuo desde que se incorporó al texto constitucional, pues para la doctrina existen distintos pareceres o posturas relativo al artículo 43.3 CE ya que su influencia en el ámbito tributario es notoria.

Por un lado, una parte de la doctrina entiende que se debe promocionar y fomentar todo tipo de actividad física, ya que es la práctica de esta actividad física la que debe generar numerosos beneficios físicos y saludables en las personas.

Si nos paramos a analizar con detenimiento lo mencionado previamente, parece claro que son los propios poderes públicos quienes deben fomentar al ejercicio de toda actividad deportiva.

Sin embargo, otra parte de la doctrina consideró que la promoción del deporte debía llevarse a cabo en un ámbito socio-político, a diferencia de lo que ocurría con la corriente anterior (que tenía lugar en un plano más jurídico-estricto).

Basándonos en ambas perspectivas, podemos deducir que es necesario, por parte de los distintos poderes públicos, que se fomente el deporte, como veremos a continuación.

En este sentido, ha sido de manera conjunta tanto sistema tributario como las distintas connotaciones en esta materia recogidas en la Constitución Española los que establecen el marco donde las Administraciones deben intentar de manera conjunta conseguir el objetivo de fomentar la propia actividad física. De nuevo, es por esta razón, que el sistema tributario debe conseguir la recaudación de tributos para poder permitir que todo miembro de la sociedad pueda ejercer la actividad física de manera libre y segura.

² Constitución española. Título I. Capítulo 3. art.43.3 CE. (s. f.). Constitución española.

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=43&tipo=2>

Esta recaudación puede tener lugar tras la imposición de distintos gravámenes sobre determinados aspectos que no faciliten la promoción del deporte, o a través de determinados beneficios fiscales como consecuencia de la promoción de la actividad física por el mero hecho de cumplir con lo determinado por este artículo 43.3 de la CE.

En segundo lugar, es preciso ceñirnos a lo dispuesto en el Capítulo III del Título VIII, relativo a la organización territorial del Estado y más concretamente a su artículo 148.1 19^{3o} dónde se recoge la segunda mención al deporte y a la promoción de éste:

*“Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias... 19.^a
Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio”.*

Por este motivo, se establece que deben ser las propias Comunidades Autónomas **las que**, a partir de sus Estatutos de Autonomía, pueden introducir el fomento del deporte y del ocio deportivo.

Para Cazorla Prieto⁴ y Corcuera Torres existe un deber de fomento de deporte que debe alcanzar también al deportista aficionado y no sólo al profesional. En ambos casos el sistema tributario debe cooperar para alcanzar los objetivos mencionados en el art. 43.3 CE.

2.2. El deporte y el Estatuto de Autonomía de Castilla y León.

Antes de focalizar en el Estatuto de Autonomía de nuestra Comunidad, debemos hacer una pequeña matización genérica relativo a los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas y el deporte en general. Cada Comunidad Autónoma, y en concreto el Estatuto

³ *Constitución española. Título VIII. Capítulo 3. art.148.1 CE.* (s. f). Constitución española.
<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=43&tipo=2>

⁴ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f).1999. *Los Impuestos del Deporte.* ARANZADI.pág 37.

correspondiente a cada una de ellas, han mencionado la figura del deporte, estableciendo la titularidad de determinadas competencias de carácter exclusivo sobre éste.

En virtud de lo mencionado, las CCAA y los Estatutos de Autonomía correspondiente a cada una de ellas han acudido a lo dispuesto en el art.149.1⁵ CE y en concreto a la “cláusula residual” del citado artículo, para poder asumir y llevar a cabo las competencias relativas al deporte.

Si analizamos la totalidad de Estatutos de Autonomía existentes en nuestro país, podemos observar con claridad que todos ellos hacen mención del deporte. Sin embargo, la manera de hacerlo cada uno ha sido variada, ya que algunas lo han mencionado de forma genérica y otras de manera más exhaustiva.

Si focalizamos la promoción de la figura del deporte que se ha llevado a cabo en Castilla y León, debemos atender a lo dispuesto en su Estatuto de Autonomía, que recoge y menciona la figura del deporte en el art. 26.1 17⁶ de la Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero.

“1. La Comunidad de Castilla y León tiene competencia exclusiva en las siguientes materias, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 149 de la Constitución: 17. Promoción de la educación física, del deporte y de la adecuada utilización del ocio”

Si analizamos este precepto observamos cómo existe una mención destinada a la promoción de la educación física, deporte y la correcta utilización del ocio. Por ello, el art. 26.1.17^a del Estatuto de Autonomía confirma para el ámbito regional lo recogido en el art. 43.3 de nuestra Constitución, ya mencionado con anterioridad.

2.3. El deporte y las entidades locales.

⁵ Constitución española. Título VIII. Capítulo 3. art.149.1 CE. (s. f.). Constitución española.

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=43&tipo=2>

⁶ BOE.es - BOE-A-1983-6483 Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Castilla-León. (s. f.). Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Castilla-León, art. 26.1. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1983-6483>

Las entidades locales⁷ gozan de competencias exclusivas⁸ relativas a la promoción de las distintas actividades físicas y del deporte. Si analizamos la actual Ley de Bases de Régimen Local que rige para las entidades locales (Ley 7/1985, de 2 de abril.), podemos comprobar que, en su art. 25⁹, se destaca la promoción del deporte por parte del municipio:

“1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo.

2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre”.

Podemos observar que las entidades locales gozan de doble competencia: Por un lado, van a tener competencias sobre las distintas instalaciones deportivas de carácter público existentes. Por otro lado, las entidades locales son competentes en materia de promoción deportiva, tal y como señala el apartado “L” del art. 25 de la citada ley. Las entidades locales son imprescindibles para la práctica de la actividad física, puesto que son las que, a través de sus fondos públicos, deben llevar a cabo la construcción, gestión y mantenimiento de las instalaciones existentes en sus municipios.

⁷ LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL.pág 47-49.

⁸ Las responsabilidades de las entidades locales en la promoción de la actividad física orientada a la salud». *FAGDE*, <https://www.fagde.org/es/post/49/las-responsabilidades-de-las-entidades-locales-en-la-promoion-de-la-actividad-fisica-orientada-a-la-salud/>. Accedido 4 de abril de 2022

⁹ *LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL. ARTÍCULO 25.* (s. f.). Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>

En este sentido, es necesario destacar que aquellos municipios, cuyo censo supere los veinte mil habitantes, deben garantizar además los distintos servicios mínimos y necesarios para las instalaciones deportivas.

Por otro lado, es necesario mencionar la figura de las Diputaciones Provinciales cuya importancia tanto en la provincia y en los pequeños municipios como en el deporte, es absolutamente necesaria. Las Diputaciones Provinciales existentes en nuestro país van a ser esenciales a la hora de promocionar activos económicos que ayuden, faciliten y, en general, permitan dicha práctica deportiva en los distintos municipios donde ejercen sus competencias, ya que va a ser gracias a las ayudas económicas proporcionadas por las Diputaciones las que van a permitir al municipio invertir en la creación y mejora de las instalaciones deportivas, así como incentivar dicha práctica deportiva mediante la organización de competiciones.

En este sentido, podemos evidenciar la necesidad de inversión económica por parte de los municipios para que se pueda llevar a cabo la práctica deportiva, inversiones que han sido realizadas por las Diputaciones Provinciales correspondiente a cada municipio, de tal modo que va a ser gracias a la ayuda de estos entes públicos que tanto los municipios como las personas receptoras de dichas ayudas puedan verse beneficiados a la hora de realizar una actividad deportiva. A su vez, cabe destacar a aquellos municipios que cuenten con un número pequeño de población, puesto que los ingresos propios que van a poder destinar a la promoción del deporte van a ser mínimos. En el año 2019, año pre-pandemia, las Diputaciones Provinciales incrementaron sus presupuestos en un 4.23¹⁰% destinados al fomento del deporte, y ese incremento se ha venido sosteniendo en el tiempo.

¹⁰ Solutions, T. M. W. (2019, 11 septiembre). *Munideporte. Las Diputaciones incrementan sus presupuestos para deporte (+4,23%)*. *Deporte municipal en España*. MULTIDEPORTE.COM.

<http://www.munideporte.com/seccion/Blog/71402/Las-Diputaciones-incrementan-sus-presupuestos-para-deporte-+4,23.html>

Si observamos la citada ley de Bases de Régimen Local, podemos constatar tanto en su artículo 31.2.A¹¹, como también en el art.36¹². (Apartado primero y segundo) la encomienda de la labor de garantizar las prestaciones y servicios cuya competencia recaen sobre estas Entidades de carácter local:

“Artículo 31.

1. La Provincia es una entidad local determinada por la agrupación de Municipios, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.

2. Son fines propios y específicos de la Provincia garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales, en el marco de la política económica y social, y, en particular:

a) Asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal.

b) Participar en la coordinación de la Administración local con la de la Comunidad Autónoma y la del Estado.

3. El gobierno y la administración autónoma de la Provincia corresponden a la Diputación u otras Corporaciones de carácter representativo.

Artículo 36.

1. Son competencias propias de la Diputación o entidad equivalente las que le atribuyan en este concepto las leyes del Estado y de las Comunidades Autónomas en los diferentes sectores de la acción pública y, en todo caso, las siguientes.... y de gestión, asumiéndolas cuando aquéllos se las encomienden.”

¹¹ LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL. ARTÍCULO 31.2. A. (s. f.). Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>

¹² LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL. ARTÍCULO 36. (s. f.). Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>

Finalizando este apartado, cabe señalar que al amparo de la competencia exclusiva en materia de educación física y deporte, las Cortes de Castilla y León aprobaron la Ley 9/1990, de 22 de junio, de Educación Física y Deportes de Castilla y León¹³, así como la vigente Ley 2/2003, de 28 de marzo, del Deporte de Castilla y León¹⁴, que derogó aquella disposición legal.

3. CAPÍTULO II: EL DEPORTISTA CON RESIDENCIA EN ESPAÑA.

A lo largo de este capítulo vamos a centrarnos en el deportista cuya residencia esté fijada en nuestro país, atendiendo a los distintos tipos de rentas que puede generar como consecuencia del trabajo o actividad que ha venido realizando el deportista, así como también la manera o forma de tributación de dichos rendimientos. Por último, nos centraremos en la cesión de los derechos de imagen de una manera breve y resumida, debido a la complejidad del tema.

3.1 La figura del deportista contribuyente.

Cuando hablamos del deportista contribuyente en España, se está haciendo referencia a aquel cuya residencia está fijada en nuestro país, de tal forma que debe gravar la totalidad de rentas obtenidas a través de su rendimiento físico, tal y como viene señalado en el art. 8¹⁵ Ley IRPF:

¹³ BOE.es - BOE-A-1990-20478 Ley 9/1990, de 22 de junio, de Educación Física y Deportes. (s. f.). Ley 9/1990, de 22 de junio, de Educación Física y Deportes de Castilla y León.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-20478>

¹⁴ BOE.es - BOE-A-1990-20478 Ley 9/1990, de 22 de junio, de Educación Física y Deportes. (s. f.). Ley 2/2003, de 28 de marzo, del Deporte de Castilla y León.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-20478>

¹⁵ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 8.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

“Art. 8 Ley IRPF:

Son contribuyentes por este impuesto:

1. *Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
2. *Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF que más adelante se comentan.*
3. *Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes”.*

En virtud del mencionado precepto, debemos realizar una diferenciación entre todas las personas que practican deporte puesto que no toda actividad física va a generar rendimientos y por tanto, no todos los deportistas deben gravar sus rentas, tal y como veremos a continuación.

3.1.1 Tipos de deportistas.

Como acabamos de mencionar es necesario, a efectos fiscales, diferenciar entre los distintos deportistas existentes, a la hora de abordar la diferenciación entre deportistas he optado por utilizar dos criterios principalmente.

El primer criterio¹⁶ nos permite diferenciar entre los denominados deportistas “aficionados” y los deportistas profesionales o de “alto nivel”.

- Deportista aficionado¹⁷.

Denominamos deportista aficionado a aquella persona que ejerce una actividad física/deportiva con la particularidad de que no pretende obtener rendimientos económicos de esta práctica.

¹⁶ LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL.pág.227

¹⁷ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág.203

Debido a este motivo, podemos destacar que la finalidad de la práctica deportiva en este caso está estrechamente relacionada con el estado de salud u ocio por parte del deportista.

Para entender mejor la definición del deportista aficionado, podemos acudir a lo dispuesto en el actual Reglamento de la Federación Andaluza de Fútbol, que dispone en su art. 176 que se considerará deportista a aficionado a: “*son jugadores aficionados los que practican el futbol por simple afán deportivo, no percibiendo a cambio contraprestación alguna...*”.

Por último en cuanto al deportista aficionado, y poniéndolo en conexión con la temática central de este Trabajo de Fin de Grado podríamos señalar que el deportista aficionado es aquel deportista no debe estar sujeto a ningún hecho imponible atendiendo al IRPF ya que, como se ha mencionado con anterioridad, la práctica del deporte para estas personas no produce ningún tipo de rendimiento económico.

- Deportista profesional o de Alto Rendimiento¹⁸.

Cuando hablamos de deportista profesional o de alto rendimiento, hablamos de aquel deportista que ejerce una determinada actividad física o deportiva que le permite obtener una serie de rendimientos o ingresos de carácter económico.

Por este motivo, aquellos deportistas que estén considerados como deportistas profesionales o de Alto Rendimiento están obligados a someter a gravamen sus rentas en el IRPF o en el IRNR, dependiendo de dónde esté fijada la residencia del deportista.

Para entender de una manera más precisa la noción de deportista profesional o de Alto Rendimiento podemos acudir a lo dispuesto en el RD 971/2007, de 13 Julio, relativo a los deportistas de alto nivel y rendimiento, que establece en el art.1¹⁹ (apartado primero y segundo)

¹⁸ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág.205

¹⁹ BOE.es - BOE-A-2007-14231 Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.(s. f.).ART.1. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-14231>

la definición de deportista profesional: *“Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.*

Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”.

Además, para poder ser considerado un deportista profesional o de alto rendimiento es necesario cumplir una serie de requisitos enumerados en los art. 3²⁰ y 4 del mencionado RD. En cuanto a los requisitos a tener en cuenta, son: a) hablamos de una serie de personas (en nuestro caso deportistas) que han sido elegidas para representar a nuestro país en competiciones oficiales, b) que sean considerados de alto rendimiento por parte de la CCAA donde ejerce la actividad física, o c) que se encuentren tutelados por algún organismo público (ya sea CCAA, federaciones públicas o CSD).

A su vez cabe destacar, dentro de este apartado, una serie de profesionales que no van a adquirir la condición de deportista de alto rendimiento desde un punto de vista nacional. En este caso, hablamos de aquellos deportistas que hayan optado por representar a un país diferente al nuestro. También, aquellos que a pesar de estar representando a España sean de nacionalidad extranjera y su residencia esté fijada en el extranjero.

Por último, y más importante desde un punto de vista fiscal, no se considerará deportista profesional, desde un punto de vista nacional, a aquellos que a pesar de obtener rendimientos económicos no contribuyan en nuestro país a través del IRPF y a su vez su residencia se encuentre constituida en un paraíso fiscal.

²⁰ BOE.es - BOE-A-2007-14231 Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.(s. f).ART.3 Y 4. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-14231>

Finalizando la definición de deportista profesional o de Alto Nivel, conviene hacer una pequeña matización sobre la existencia de distintos grupos en relación con la adquisición de dicha distinción. Por ejemplo, en el Grupo A se van a situar aquellos deportistas que van a ejercer su modalidad en competiciones olímpicas.

De tal forma, que podemos establecer que la diferencia entre un tipo de deportista u otro va a radicar en la retribución económica que obtengan así como la inmediata tributación de dichos rendimientos.

El segundo de los criterios establece la diferenciación entre aquellos deportistas que ejercen su disciplina deportiva de manera colectiva/Equipo (fútbol, baloncesto...) o de manera individual (tenis, motociclismo...).

- Deportista Individual.

Entendemos por deportista individual a aquel deportista que ejerce su disciplina deportiva de manera individual, sin la necesidad de acompañamiento de otros deportistas de su misma disciplina.

Cabe señalar que en el caso del deportista individual su principal competidor es él mismo, puesto que debe intentar mejorar sus marcas con independencia de la disciplina que ejerza ya que esto le permitirá además competir con el resto de las personas que ejerzan ese mismo deporte, como ocurre por ejemplo con el tenis o golf.

- Deportista Colectivo²¹.

Es aquel deportista que para ejercer su actividad física requiere de la presencia de más compañeros, es decir, es necesario al menos la presencia de un mínimo dos personas o de un

²¹ «¿Qué son los deportes colectivos? Concepto deportes colectivos». *La web de todos los deportes y ciencias de la actividad física*, <https://www.tododxts.com/ciencias-actividad-fisica/educacion-fisica/que-son-deportes-colectivos-concepto>. Accedido 4 de abril de 2022.

conjunto de personas que van a formar un grupo, para que de manera conjunta puedan competir por unos mismos objetivos. Cabe destacar, en este caso, que van a requerir de la presencia de un grupo formado por las mismas personas (que van a recibir la denominación de “oponentes”) para poder competir en esa disciplina deportiva.

Los rasgos característicos de este tipo de deportistas son varios, puesto que requieren la cooperación y comunicación entre los integrantes del equipo, necesitan al menos dos jugadores (dependiendo de la disciplina o modalidad), necesitan unos oponentes, que su deporte se ejerza de manera simultánea o alternativa.

En cuanto a la manera de tributación del deportista individual o colectivo lo veremos más adelante en este trabajo, ya que es diferente dependiendo de la modalidad deportiva que se ejerza.

3.1.2 Árbitros.

Para dar por finalizado este apartado, relativo a la tributación de los deportistas con residencia en España, debemos mencionar la figura de los árbitros²². Cuando hablamos de los árbitros, hablamos de una “posición” muy importante dentro del mundo deportivo, ya que van a ser los encargados de cumplir y hacer cumplir la normativa relativa a cada modalidad deportiva.

Los árbitros van a realizar una actividad física imprescindible que le va a generar una serie de rendimientos, los cuales, van a ser objeto de tributación. Cuando hablamos de los rendimientos generados por los árbitros, estamos haciendo referencia tanto al mundo amateur como profesional.

Por ello, las distintas actuaciones que ejercen a lo largo de una temporada siempre van a tener un carácter retributivo generando la obligación de tributar tanto en el IRPF (en este caso del que estamos hablando) como también en el IRNR (cuando la residencia no esté fijada en nuestro país).

²² Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág.207

Cuando se intentó llevar a cabo una categorización de los rendimientos generados por los árbitros, Cazorla Prieto²³ señaló que la actividad llevada a cabo por estos no se puede comparar por la actividad realizada por otros deportistas en otros ámbitos deportivos como puede ser el baloncesto, fútbol etc, produciendo que comparemos al árbitro con el deportista en un ámbito funcional, dado su carácter necesario a la hora de poder practicar un deporte.

A la hora de tributar, teniendo en cuenta los distintos beneficios que genera su labor, existen dos posibilidades:

a) que las rentas tributen como realizadas por cuenta propia.

En este caso vamos a poder observar que no existe una vinculación entre la entidad/club encargado del pago y el árbitro. Un claro ejemplo de lo más habitual sería los árbitros de tenis.

b) que las rentas tributen como realizadas por cuenta ajena.

Este tipo de rentas suelen surgir cuando se realiza su labor en organizaciones de carácter superior como pueden ser las federaciones deportivas. Si se opta por esta manera de tributación estaríamos ante una relación de carácter administrativo entre la propia federación y el árbitro. Es una relación que puede ser considerada como por cuenta ajena, como un trabajador con su empresa

El problema radica en que la vinculación que existe entre el árbitro y las propias federaciones ha sido una cuestión de debate continuo en los últimos tiempos:

Por un lado, es una cuestión conflictiva puesto que si se establece que los árbitros se encuentran vinculados con la federación deportiva mediante una relación laboral, se da la situación en la que no puede ejercer una actividad económica de manera propia y autónoma, y por tanto, no podrían tributar a través del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) aunque desde el año 2003 las personas físicas no tributan en este impuesto. Este hecho, además, desembocaría en la no

²³ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág 208.

repercusión de sus rentas por el Impuesto de Valor Añadido (IVA) y deberían gravarse como Rendimiento de Trabajo Personal (RTP) en el IRPF.

Por otro lado, si consideramos que los árbitros van a ser trabajadores por cuenta propia, sus rentas deben ser gravadas a través del IAE y por tanto estarían afectadas por el 21% del IVA al tratarse de servicios prestados a las federaciones deportivas.

El continuo debate sobre la forma de gravar las rentas generadas por los árbitros continúa siendo un problema a día de hoy. Debido a esta razón, el Ministerio de Hacienda publicó una serie de normas que ayudasen a determinar la manera de gravarlas. En junio de 2018, la DGT emitió un informe oficial que determinaba cómo debía ser la tributación de los colegiados en el deporte. Este organismo público determinó que los árbitros no deben ser considerados como trabajadores autónomos, sino que deben gravar la totalidad de rentas de la misma manera que lo llevan a cabo los trabajadores asalariados, ya que son las Federaciones (como ya he mencionado) quién debe abonar su salario correspondiente, todo ello recogido en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos (V1235-20)²⁴, de 4 de mayo de 2020.

La Dirección General de Tributos (DGT) resolvió que cuando hablamos de los árbitros no existe una ordenación de manera propia de los medios de producción y de los recursos humanos, lo que nos hace observar que no existe una opinión tajante por parte de la Administración de si deben ser o no considerados trabajadores autónomos.

3.2 Evolución normativa en la tributación del IRPF²⁵.

²⁴ Iberley. El valor de la confianza. (2020, 1 julio). *Resolución Vinculante de DGT, V1235-20, 04-05-2020*. Iberley, Información legal. <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1235-20-04-05-2020-1529163>

²⁵ LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL. Pág. 173-184.

El origen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo encontramos en el Impuesto de Cédulas Personales del año 1870, este impuesto gravaba a toda persona mayor de catorce años y que cumplía una serie de requisitos. Este impuesto fue anulado en el año 1943. Durante finales del siglo XIX también se crearon los Repartimientos Municipales para hacer frente a los distintos gastos del municipio.

En este sentido, no fue hasta la publicación de la Ley 20 diciembre de 1932 cuando tuvo lugar el nacimiento de un nuevo Impuesto que había sido creado por la Contribución General sobre la Renta. La creación de este nuevo impuesto llevó consigo un debate entre la población, ya que la mayoría de las personas observaban la doble imposición de este nuevo impuesto. Con el paso del tiempo se fue moldeando este nuevo impuesto, de tal forma que fue el 11 de junio de 1964 cuando se le dotó a este impuesto como un Impuesto General sobre la Renta.

Todos estos antecedentes ocasionaron el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduciéndose en nuestro sistema tributario en la Ley que fue aprobada y publicada el 8 de septiembre de 1978, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.2.1 Ley 44/1978

La ley 44/1978 entró en vigor el 1 de enero de 1979. Por primera vez, estamos ante la primera ley cuya finalidad era regular el IRPF. Esta ley destacó por su progresividad a la hora de gravar las rentas de las personas físicas, que osciló desde el 66% hasta bajar a un 55% antes de finalizar su vigencia.

La principal característica de esta ley fue que se dotó del mismo tratamiento fiscal tanto a las ganancias como a las pérdidas económicas así como también a las conocidas como rentas irregulares, esta característica fue anulada y suprimida en las posteriores leyes relativas al IRPF.

Sobre la regulación que hace esta Ley 44/1978 establece Mateo Rodríguez²⁶ y Cayón Galiardo²⁷ que los deportistas venían disfrutando de cierta progresividad pero como consecuencia de la entrada en vigor de esta nueva Ley no iban a poderse ver beneficiados de dicho prorrateo salvo que se dispusiese lo contrario. Muñoz Baños²⁸ publicó un artículo destacando los diferentes aspectos negativos que la Ley 44/1978 produciría en los deportistas como consecuencia del régimen fiscal específico de la Asociaciones de Futbolistas españoles, destacando que los rendimientos obtenidos por los deportistas no pueden ser considerados rentas irregulares tras la entrada en vigor de esta nueva Ley.

3.2.2 Ley 18/1991

Esta nueva ley entro en vigor el 1 de enero de 1992, tras el transcurso de los años desde que entro en vigor la anterior ley se produjeron numerosas reformas así como avances en la regulación del IRPF.

Esta ley se caracterizó por las numerosas criticas que recibió cuando se publicó el Informe relativo a la reforma del IRPF, críticas que oscilaban en torno a la dificultad de caracterización de aquellos ingresos que se habían generado en un periodo mayor al ejercicio económico.

3.2.3 Ley 40/1998

Esta ley supuso un antes y un después en la regulación del IRPF, ya que trajo consigo la variación tanto de la delimitación como del régimen que se debía aplicar a las rentas definidas como irregulares. Este texto definió nuevamente lo que se debía entender por renta irregular.

²⁶ *Las rentas irregulares en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, págs 97 y ss. (1978).*

²⁷ Cayón Galiardo, A.. Los sistemas de previsión social ante el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Revista Española de Derecho Financiero, n°22, 1979, págs.. 245 y ss. .*

²⁸ 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, n°4, págs. 846 y ss.*

Por un lado, esta nueva ley introdujo la modificación de los porcentajes de reducción que antes de su entrada en vigor oscilaban en torno al treinta por ciento, y a partir de su entrada en vigor ascendió hasta el cuarenta por ciento. Además, se redujeron los tramos de la escala. Por otro lado, el Reglamento de la Ley 40/1998 contenido en el RD 214/1999²⁹, de 5 de febrero, desarrolla lo dispuesto en su art.10, haciendo referencia a que los ingresos de los deportistas no deben ser considerados como irregulares.

Por último, son numerosos los autores que definen esta ley como una ley beneficiosa para los deportistas puesto que les otorgaba una ventaja o un trato fiscales favorable proveniente de las distintas irregularidades temporales que se originaban en sus beneficios. En este sentido, son numerosos los autores que destacan que con la introducción de esta nueva ley se le otorga un trato específico al deportista, como es el caso de Cordero Saavedra³⁰.

3.2.4 Ley 35/2006.

Estamos ante la nueva y última ley que regula el IRPF, esta ley vino propiciada en la búsqueda de la mejora tanto de la cohesión como del bienestar social.

Esta ley tiene como finalidad el crecimiento económico así como la mejora de la equidad, introduciendo una serie de objetivos que fomenten ambos propósitos.

Si analizamos esta ley, la Disposición Adicional 11^{o31} se ocupa de la mutualidad de previsión social de los deportistas profesionales, estableciendo que deberán aportar cantidades a la

²⁹ BOE.es - BOE-A-1999-3251 Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1999-3251>

³⁰ Cordero Saavedra, L. El deportista profesional. Aspecto laborales y fiscales, Lex nova, Valladolid, 2001, pág.230.

³¹ 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. (2007, 1 enero).

Mutualidad todos aquellos deportistas profesionales amparados por el RD 1006/1985 así como todos aquellos deportistas de alto nivel que vengan señalados por el RD 1467/1997.

3.3 Rentas Gravadas y Exenciones.

El tercer punto de este tercer apartado trata sobre los distintos hechos imposables³² así como las diferentes exenciones que recaen sobre las rentas de los deportistas. Durante este punto, vamos a centrarnos en analizar y determinar los distintos tipos de renta que obtienen los deportistas cuya residencia se sitúa en España, es decir, analizaré cómo la Ley del IRPF determina los distintos tipos de renta dependiendo de la procedencia de ésta. Concluiremos este tercer apartado señalando y desarrollando las distintas exenciones así como irregularidades que pueden presentar las rentas de los distintos tipos de deportistas que tributan en nuestro país.

Antes de comenzar el desarrollo de los distintos tipos de ingresos de los deportistas cuya residencia se encuentra situada en nuestro país, debemos hacer una mención a lo que entendemos por renta gravada. Cuando hablamos de rentas gravadas se está haciendo referencia a aquellas rentas sujetas a tributación en España por parte del deportista. De tal forma, que serán rentas gravadas aquellas rentas generadas, en este caso, por el deportista cuya residencia se encuentre fijada en nuestro país, tal y como viene recogido en el art.6³³ apartado 1 de la Ley del IRPF: “**Artículo 6.** Hecho imponible: 1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente”.

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

³² Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág. 211.

³³ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 6.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

En cuanto a las distintas modalidades de rentas que deben ser gravadas en nuestro país, vienen recogidas en el art. 6.2 de la citada ley:

“Artículo 6... 2. Componen la renta del contribuyente:

- a) *Los rendimientos del trabajo.*
- b) *Los rendimientos del capital.*
- c) *Los rendimientos de las actividades económicas.*
- d) *Las ganancias y pérdidas patrimoniales.*
- e) *Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”*

En la mayoría de las ocasiones, las múltiples rentas que van a obtener los deportistas como consecuencia de su actividad se catalogan como RTP, RAE o, incluso, imputación de renta, aunque existen otras modalidades diferentes tal y como veremos a continuación.

Una vez realizada esta breve introducción relativa a la definición y categoría de renta, pasamos a realizar un análisis exhaustivo de las distintas modalidades existentes en concordancia con el lo dispuesto en el apartado 2) del art. 6 LIRPF:

1. RENDIMIENTO DE TRABAJO PERSONAL.

El rendimiento de trabajo personal (RTP) aparece mencionado en el art. 17³⁴ LIRPF:

“Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.1. *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.2*

³⁴ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 17.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Cuando hacemos alusión al Rendimiento de Trabajo Personal estamos haciendo referencia a aquel deportista que ejerce su actividad laboral por cuenta ajena. A su vez, consideramos que es un trabajador por cuenta ajena, cuando existe una vinculación laboral mediante un contrato con un tercero con independencia de que éste sea una persona física o jurídica (en este caso un club o entidad deportiva). Cuando hablamos de RTP, el art.17 LIRPF nos señala que serán considerados rendimientos de trabajo personal todas las contraprestaciones o utilidades, ya sean en dinero o especie, que han sido obtenidas de manera directa o indirecta a través de la relación laboral/estatutaria o del trabajo personal. Si lo llevamos al ámbito deportivo, y en base a lo mencionado por el art.17 LIRPF, se va a considerar rendimiento de trabajo personal:

- Sueldo y Salario.

En primer lugar, el art.17 LIRPF reconoce en su apartado primero a los sueldos y los salarios como rendimiento de trabajo personal. Cuando hablamos de este primer concepto, hablamos de la retribución que obtienen el deportista como consecuencia de la conexión existente entre el ejercicio de su profesión y su contrato laboral con su club.

Si atendemos a lo dispuesto en la LIRPF son varias las rentas que podemos catalogar como Sueldo y Salario, tanto en el caso de los deportistas aficionados como los deportistas profesionales. Por este motivo, van a ser gravados como sueldo/salario aquellos rendimientos que:

A) Obtiene un deportista AFICIONADO por el ejercicio de su actividad física. Estos rendimientos deben suponer una alternativa económica al salario que debido a esta circunstancia no obtendrá de su trabajo habitual.

B) Aquellos rendimientos económicos obtenidos por un deportista PROFESIONAL provenientes de su club o entidad como consecuencia de la relación existente entre ambos a través de un contrato laboral ordinario. En este caso, este tipo de rentas al no cumplir los requisitos del RD 1006/1985, de 26 junio, no van a ser incluidas dentro de este.

C) Van a ser catalogado como sueldo o salario las prestaciones económicas transferidas a los árbitros en el ejercicio de su profesión por parte de las federaciones competentes. En este caso no haremos distinción entre árbitros profesionales o no, sino que haremos alusión a todas las

prestaciones que estos reciban por parte de dichas entidades, que a su vez serán catalogadas como sueldo o salario. En este sentido, podemos destacar que no siempre se va a dar un contrato laboral entre ambos sujetos, de tal forma que, la relación de ambos en este caso será catalogada como administrativa.

Por último, cabe señalar que los distintos rendimientos económicos generados por parte de los deportistas y en virtud de lo dispuesto en el art. 8 del citado RD, dichos rendimientos deben estipularse en su contrato laboral o atendiendo al Convenio Colectivo correspondiente. Además, el mencionado precepto va a categorizar como salario todas las retribuciones económicas que obtenga el deportista a través de su club o entidad, con independencia de la naturaleza de esta. En este sentido, estas retribuciones van a ser gravadas como salario.

En relación con este tipo de rentas de carácter especial debemos incluir el sueldo mensual que se haya pactado en el contrato laboral, las retribuciones que se generan por un cambio de club (prima de fichaje) o las obtenidas en concepto de ficha. También se denomina salario a las dos pagas extraordinarias que el club debe abonar a lo largo del año, concretamente se abonarán en los meses de junio y diciembre. También revestirá carácter especial, y se gravarán en concepto de salario, las retribuciones obtenidas de la cesión de los derechos de imagen cuando sean catalogadas como rendimiento de trabajo personal (tal y como veremos a continuación).

- Premios e indemnizaciones.

Ambos tipos de renta van a ser catalogados como RTP, siempre y cuando no estén exentos en los casos mencionados en el apartado M) del art.7³⁵ LIRPF.

En primer lugar, en cuanto a los premios recibidos en favor del deportista: se van a gravar como rendimiento de trabajo personal aquellos premios otorgados por parte de las entidades ya sean

³⁵ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 7.M.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

públicas (como por ejemplo el CSD o un Ayuntamiento) o privadas (como los recibidos de un patrocinio de un determinado producto) siempre y cuando no exista un contrato laboral entre ambos sujetos. Estos premios van a ser satisfechos económicamente por la consecución de determinados objetivos cuya relevancia es de notoria importancia, objetivos que a su vez serán por las entidades (con independencia de que sean públicas o privadas) antes del comienzo de la competición. Un claro ejemplo sería la consecución de una medalla de oro en las Olimpiadas recientemente celebradas en Japón. También van a ser objeto de gravamen los premios obtenidos como consecuencia de la relación laboral entre la entidad y el propio jugador (por ejemplo una bonificación económica por partidos jugados, puntos anotados a lo largo de la temporada etc).

En segundo lugar, en cuanto a las indemnizaciones: se considerará indemnización a todas aquellas retribuciones económicas obtenidas en concepto de indemnización por despido o cese de su actividad laboral, así como también a las distintas indemnizaciones obtenidas en caso de que se produjese una lesión que provocase un daño psíquico o físico, todas ellas serán gravadas a través del IRPF en concepto de rendimiento de trabajo personal.

Cabe señalar la STS³⁶ del 5 de mayo de 2011, fallada por la Sala Contencioso-Administrativo del TS, Sección 2ª, que estableció que en materia de indemnización por despido o cese laboral no existe ninguna cuantía ni límite máximo de carácter obligatorio en relación con la cuantía económica procedente de dicha indemnización, sino que como podemos observar en dicha resolución la indemnización va a ser de carácter subsidiario de la pactada inicialmente. Además, dicha resolución destaca a su vez, que va a existir un límite mínimo económico pero no máximo como ya hemos indicado.

- Becas

A tenor de lo recogido en el mencionado art.17³⁷ LIRPF apartado segundo (letra H), van a ser considerados como rendimiento de trabajo personal aquellas becas obtenidas por los deportistas

³⁶ STS, 5 de Mayo de 2011. (s. f.). vLex. <https://vlex.es/vid/284165335>

³⁷ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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

en el ejercicio de su actividad física. Dentro de la categoría de becas deben ser objeto de gravamen a través de la LIRPF:

- A) Las becas transferidas por parte de las entidades públicas o privadas destinadas a la preparación de las distintas competiciones deportivas.
- B) También, van a ser objeto de gravamen las rentas transferidas para subvencionar los diferentes niveles de estudio de los deportistas no profesionales.

Este último tipo de becas genera un debate considerable ya que los deportistas profesionales no tienen una relación laboral con su club o entidad, pero la LIRPF sí que establece que las becas destinadas a los estudios deben ser gravadas por la LIRPF mediante RTP.

El art.7. J) de la LIRPF determina que estarán exentas aquellas becas concedidas por las entidades o federaciones, destinadas a la obtención del título académico en el grado de licenciado o equivalente.

- Dietas.

Serán considerado como rendimiento de trabajo personal aquellas retribuciones destinadas a las dietas y asignaciones de viaje, salvo las transferidas para locomoción, manutención y estancia hotelera, tal y como señala el art.17³⁸ apartado d de la LIRPF. Cuando hablamos de dietas en los deportistas, hablamos de aquellas remuneraciones obtenidas para costear los gastos que ocasionan los viajes que deben realizar por motivos laborales, manutención o estancia con independencia del tipo de deportista del que se trate. En el caso de las dietas de los deportistas,

Patrimonio. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 7.H-J.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

³⁸ *BOE.es - BOE-A-2006-20764 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.* (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 17.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

solamente deben tributar aquellas dietas que superen los límites fijados en el art. 8 del Reglamento del IRPF.

El Reglamento del IRPF, además, establece una particularidad en los gastos destinados a la locomoción: cuando se trate de un medio de transporte de carácter público se va a deducir el precio de este a través de la correspondiente factura o ticket de costo. Se puede dar la situación de que no se cuente con dicho documento, de tal forma que en ley del IRPF se estableció una tarifa máxima de 0.19 céntimos por kilómetro realizado por el deportista. En cuanto a los gastos de manutención y hostelería así como establecimientos de pernocta estarían exentos, pero puede darse la circunstancia que se estipule como gastos normales aquellos gastos destinados a la manutención o estancia cuya tarifa dependerá de si el deportistas se ha hospedado en una estancia nacional (26.67€) o en una estancia situada en territorio extranjero (48.08€).

- Retribuciones generadas a través de una relación de carácter laboral que reviste cierta especialidad.

Si observamos el ya mencionado RD 1006/1985, de 26 de junio, relativo a la relación laboral especial de los deportistas profesionales, podemos deducir que las distintas actividades realizadas por parte del deportista a favor de su club o entidad van a adquirir la categoría de relación de carácter especial. En relación a los distintos rendimientos económicos generados por parte de los deportistas, el art. 8 del citado RD, determina que van a ser estipulados en su contrato laboral o atendiendo al Convenio Colectivo correspondiente. Además, el mencionado precepto va a categorizar como salario todas las retribuciones económicas que obtenga el deportista a través de su club o entidad, con independencia de la naturaleza de la retribución.

- Rentas en especie.

Cuando analizábamos el concepto de rendimiento de trabajo personal hacíamos referencia a las rentas dinerarias y en especie, tal y como señalaba el art.17 LIRPF. Cuando hablamos de rentas en especie hablamos de aquellas retribuciones establecidas en los contratos de trabajo de los deportistas, mediante el cuál se les permite por ejemplo el derecho de uso de una vivienda cuya titularidad le pertenece al club, el uso privado de un determinado vehículo etc.

Cuando hablamos de las rentas en especie, es necesario mencionar los arts. 42 y 43 de la LIRPF, que recoge dos menciones reglamentarias relativo a este tipo de rentas:

En primer lugar, la mencionada ley ha estipulado a través de una serie de preceptos recogidos en esta cuya finalidad es la valoración de este tipo de renta. Si nos centramos en el ejemplo anterior relativo al uso de una vivienda por parte del deportista cuya titularidad pertenece al club o entidad deportiva a la que se encuentra vinculado a través de un contrato laboral, la ley ha fijado que dicho uso se computará como una retribución del 5% o 10% del valor catastral del municipio de dicho inmueble. Desde 2013, se establece que en caso de que la vivienda no pertenezca al club, la valoración de la retribución en especie se fijara atendiendo al costo de alquiler, así como la regla anteriormente citada. Relativa a la valoración de este tipo de rentas, podemos hacer mención al uso privativo por parte del deportista de un vehículo cuya titularidad pertenece al club, cuya regla de valoración de este tipo de remuneración asciende al 20% del coste de compra final del vehículo por parte del club. Esta regla de valoración se aplica para todo tipo de renta en especie, cuya valoración recaerá sobre el precio final del bien cuya titularidad pertenezca al club o entidad.

En segundo lugar, la otra regla relativa a las rentas en especie es que el deportista profesional deberá tributar por ellas siempre como RTP. De tal forma que para realizar el cálculo total de la tributación de este tipo de renta, debemos aplicar la regla anterior, así como el correspondiente ingreso a cuenta. Cuando hablamos de los ingresos a cuenta, hablamos de aquellos ingresos a efectuar a favor de la Hacienda pública cuando los rendimientos generados por el deportista son en especie, dichos ingresos será una cantidad análoga a la retención que se le deba aplicar. En relación con este tipo de ingresos a cuenta, existe una serie de exenciones, así como una serie de supuestos de no sujeción recogidos en el art.7 LIRPF, un claro ejemplo serían los planes de pensiones de los deportistas.

2. RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO.

Los Rendimientos de Capital Mobiliario (RCM) son aquellas utilidades o contraprestaciones, que con independencia de su naturaleza o denominación, provengan de manera directa o indirecta

del capital mobiliario, y en general, de aquellos bienes o derechos no determinados como inmobiliarios. En cuanto a su regulación, vienen señalados en el art. 25 y 26 de la LIRPF³⁹.

“Art. 25 LIRPF: *Tienen consideración de rendimientos íntegros los siguientes:*

- *Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.*
- *Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios*
- *Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez*
- *Otros rendimientos de capital mobiliario”*

Desde el punto de vista deportivo, cuando mencionamos la existencia de RMC⁴⁰ estamos haciendo referencia a la cesión del derecho de explotar la imagen por parte del deportista. En cuanto a esta modalidad de renta se desarrollará en el siguiente punto de este Trabajo de Fin de Grado.

3. RENDIMIENTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA⁴¹.

Cuando hablamos de los Rendimientos de Actividad Económica (RAE) de los deportistas debemos hacer mención del art.27 LIRPF, que recoge lo que debemos entender por actividad económica.

³⁹ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 25 Y 26.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

⁴⁰ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. pág 232-243.

⁴¹ MORÓN PÉREZ, C. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS. (2012). *LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS*, 164–189,

“Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

Si nos detenemos a realizar un análisis de esta definición, parece claro que cuando hablamos de los RAE estamos hablando de las retribuciones que obtiene el deportista por sí mismo, a través de una actividad desarrollada por su propia cuenta y riesgo. De tal forma que, aplicando esta definición al ámbito deportivo, solamente podrán ser considerados rendimientos de actividad económica aquellas retribuciones obtenidas por los deportistas que ejerzan su profesión de manera individual. Esto nos lleva a pensar que deben ser calificados como RAE aquellos rendimientos generados a través de la mera participación de un campeonato, los premios por obtención de unos determinados resultados o la explotación de los derechos de imagen por su cuenta. Hablamos siempre de aquellas retribuciones obtenidas de manera individual, ya que en caso de que se obtenga a través de una determinada entidad o club, así como por la mera participación en un organismo nacional no tendrán la consideración de RAE, sino de RTP.

En cuanto a los rendimientos de actividad económica debemos mencionar los dos regímenes de estimación (directa u objetiva) que nos va a permitir determinar el rendimiento de una determinada actividad, tal y como señalan Cazorla Prieto y Corcuera Torres. Si analizamos lo dispuesto en la LIRPF, los deportistas no van a ser objeto de aplicación del régimen de estimación objetiva, por lo que eludiré la explicación de este para el presente TFG. Por ello, centrándonos en el régimen de estimación directa y en concordancia con lo dispuesto en el art. 30.1, el régimen de estimación directa se regirá de acuerdo con lo dispuesto en el Impuesto de Sociedades (IS). Esta normativa hace referencia al rendimiento neto como aquel rendimiento obtenido a través del resultado contable así como los distintos mecanismos o ajustes que se deban aplicar atendiendo a lo

dispuesto en el reglamento⁴² del IS así como en su Ley⁴³ (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

En cuanto a las reducciones de los rendimientos netos, el art.32 LIRPF⁴⁴ dispone que se reducirá en un treinta por ciento, para:

A) aquellos rendimientos netos obtenidos de manera irregular: subvenciones de capital para adquirir elementos del inmovilizado no amortizable, indemnizaciones y ayuda por cese de actividad, premios (literarios, artísticos y científicos no exentos), así como las indemnizaciones que reciba el contribuyente por el cambio de los derechos económicos indefinidos. En cuanto a los distintos tipos de rendimiento irregular y en atención a la temática de nuestro TFG, es muy difícil que se puedan aplicar a los deportistas.

B) aquellos rendimientos obtenidos en un periodo de tiempo superior a dos años. Se considerarán

Además, y en base al mencionado precepto, se hace alusión a las reducciones por rendimiento de actividad así como también a la reducción del 20% del rendimiento neto cuando se mantenga o se genere empleo.

Desde mi punto de vista, la vida deportiva de los deportistas es muy breve e intensa, lo que nos lleva a pensar que generen unos rendimientos económicos muy elevados durante un breve

⁴² BOE.es - BOE-A-2015-7771 Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (s. f.). Reglamento Impuesto de Sociedades.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>

⁴³ BOE.es - BOE-A-2014-12328 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (s. f.). Ley Impuesto de Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

⁴⁴ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 32.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

periodo de tiempo, lo que podría ocasionar que la ley pudiese introducir algún mecanismo que permitiese amortiguar la progresividad de los beneficios que estos obtienen, ya que se les aplica un tipo impositivo demasiado elevado. Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en la Ley, se les aplicará un tipo de carácter progresivo, impidiendo que dichos rendimientos se denominasen como irregulares.

Corcuera Torres⁴⁵ determina que el régimen tributario de los deportistas que se sujetan al IAE no supone ningún tipo de especialidad respecto del previsto para el resto de sujetos pasivos. Corcuera Torres, a su vez, señala que no se debe distinguir entre categorías de renta, ya que la forma de gravar los rendimientos generados es similar en el caso de los deportistas profesionales y aficionados, siempre y cuando perciban una serie de ingresos por el mero desarrollo de su actividad deportiva.

Por último, debemos hacer alusión a la figura del Impuesto del Valor Añadido⁴⁶, (IVA). Lo podemos englobar dentro del rendimiento de actividad económica, ya que los RAE van a ser generados por los deportistas por cuenta propia, lo que genera que dichos rendimientos obtenidos por estos deben quedar sujetos al IVA, debiendo cumplir con todas las obligaciones relativas a este tributo. En relación a la sujeción al IVA por parte de los deportistas, tanto la DGT como la Sra. Carmen Morón Pérez (prof. De Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada) fueron claros en cuanto a su posición: quedarán sujetos todos los deportistas que practiquen su modalidad de manera individual y no se encuentran vinculados a ningún club mediante contrato laboral, de tal forma que aquellos deportistas que sean elegidos por su combinado nacional no estarán sujetos al IVA. Por otro lado, sí estará sujeto al IVA la mera participación en torneos deportivos de manera individual que produzcan una remuneración en el participante, así como la sujeción a este impuesto cuando el deportista realice una actividad de enseñanza que le produzca una serie de retribuciones.

⁴⁵ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág.260

⁴⁶ MORÓN PÉREZ, C. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS. (2012). *LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS*, 164–189,

4. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DE LOS DEPORTISTAS.

Cuando hablamos de los hechos imposables de los deportistas, puede darse la circunstancia que sobre la base imponible de estos se puedan aplicar una serie de reducciones que nos permitan conocer la base liquidable general. En el ámbito deportivo existen numerosas reducciones en cuanto al deportista se refiere, pero considero que atendiendo al corto período de su vida laboral voy a centrarme en las relativas a la dependencia y envejecimiento, entre las cuáles puedo destacar las siguientes reducciones:

- Reducciones aplicadas al Plan de Pensiones, incluyendo las distintas retribuciones transferidas por el club o entidad que se establezcan como rendimiento de trabajo.
- Reducciones aplicadas a las mutualidades de previsión social.

Para poder aplicar este tipo de reducción a la base, es necesario corroborar la existencia de una serie de premisas: A) el deportista no debe formar parte del Reta, B) esta mutualidad de previsión social cubra de manera análoga todas las prestaciones que cubre la Seguridad Social y C) el origen de esta mutualidad debe surgir como alternativa al sistema establecido en la Seguridad Social.

En cuánto a la cuantía de las reducciones se refiere, se ha visto necesario establecer un límite (que va a ser idéntico para todo tipo de contribuyente, con independencia del sector económico al que se dedique). En este sentido, y en virtud de los tipos mencionados anteriormente, podemos mencionar dos máximos o límites, de los cuáles, se aplicará el menor de ellos una vez se haya realizado el cálculo total de la base. Por un lado, se estipula un límite de 30%, en el caso de las mutualidades de previsión social, relativo a la totalidad de la suma obtenida de los rendimientos del deportista, así como el mismo límite para la suma de las actividades económicas que ha recibido de manera individual por parte de este. En caso de que el deportista alcance una edad igual o superior a cincuenta años, el límite establecido para estas reducciones relativas a las mutualidades asciende de un treinta por ciento a un cincuenta por ciento. Por otro lado, un límite de diez mil euros anuales, que ascenderá a doce mil quinientos cuando alcance la cifra de edad de cincuenta años. Para el año 2021 el límite está en 2.000 euros anuales y para 2022 el límite se encuentra en 1.500 euros anuales (arts 51 y ss de la LIRPF⁴⁷).

⁴⁷ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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

Desde mi punto de vista, y centrándonos en el corto periodo de vigencia de su actividad, considero que se deberían aplicar unos límites mayores durante el período en activo, pudiéndose volver a incorporar al sistema general una vez alcancen la retirada y no cuando lleguen a los sesenta y cinco años, tal y como marca la ley.

5. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.

En primer lugar, las ganancias y pérdidas patrimoniales, aparecen reguladas en el artículo 33.1⁴⁸ de la Ley del IRPF, que establece que:

“Artículo 33. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

En virtud de este artículo, se considerarán ganancias y pérdidas patrimoniales aquellas modificaciones en el valor del patrimonio del obligado tributario, siempre que dichas variaciones tengan lugar como consecuencia de modificaciones en su composición, a excepción de aquellas variaciones consideradas como rendimientos.

En segundo lugar, y centrándonos en la idea de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el ámbito deportivo, se considerarán ganancias patrimoniales a aquellos rendimientos obtenidos a través de los distintos reconocimientos (premios) que se obtengan a lo largo de la trayectoria deportiva del deportista, así como también a las indemnizaciones que el deportista profesional obtenga como consecuencia de un daño. Cuando hablamos de daños personales, hacemos referencia a daños físicos, psíquicos, morales o contra el honor.

Patrimonio. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 51 y ss.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

⁴⁸ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 33.1.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Por un lado, en cuanto a los premios obtenidos por los deportistas y acorde a lo señalado en el art.7 LIRPF, existe la posibilidad de que algunos premios queden exentos de tributación en el IRPF; dichas exenciones han de ser informadas de manera previa por la Dirección General de Tributos, un ejemplo de exención en cuanto a los premios se refiere sería el premio Príncipe de Asturias.

Por otro lado, en cuanto a los ingresos transferidos al deportista en concepto de indemnizaciones y conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la citada ley, también podemos señalar la existencia de una serie exenciones. Atendiendo a este precepto, estarán exentas:

- Las indemnizaciones percibidas que deriven de un contrato de seguro que cubra los accidentes, este tipo de exención cubrirá la cuantía total de indemnización calculada a partir de la DA 8ª de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- Estarán exentas las indemnizaciones referidas a la responsabilidad civil. Cubrirá la totalidad de la cuantía legal o jurisprudencial estipulada dependiendo del daño que sufra el deportista.

3.4 Cesión de los derechos de imagen.

A lo largo de este epígrafe⁴⁹ nos centraremos en la cesión de los derechos de imagen⁵⁰ de los deportistas, en consideración a la gran extensión que abarca esta materia, y dependiendo del tipo de deportista (cuya residencia se encuentre en España o en el extranjero) he decidido centrarme única y exclusivamente en los deportistas cuya residencia se encuentre fijada en nuestro país.

⁴⁹ LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *deporte y fiscalidad*. Signatura Ediciones de Andalucía SL. Pág 383-433.

⁵⁰ Abogados, P. (2020, 20 enero). *Tributación de los derechos de imagen y las exclusivas*. Ponter. <https://www.ponter.es/tributacion-derechos-de-imagen/>

El punto de partida de nuestro epígrafe lo podemos encontrar en el año 1980, cuando surgió el primer conflicto relativo a los grandes beneficios que generaba estos derechos de imagen y cuya tributación tenía lugar en el IRPF, concretamente como un rendimiento de trabajo personal. Durante estos años fue una cuestión que cada vez cobró más importancia, hasta el punto de que los deportistas cuando firmaban su vinculación laboral con el club, firmaban por un lado el contrato laboral y por otro lado firmaban la cesión de los derechos de imagen (permitiendo a esa entidad o club a explotar sus derechos de imagen).

Si estudiamos la realidad sobre la manera de gravar la cesión de los derechos de imagen sigue siendo una cuestión conflictiva y polémica y por ello existen numerosos escritos, estudios y manifestaciones que pretenden finalizar el conflicto a través de las distintas evoluciones normativas que ha sufrido esta cuestión, tal y como veremos posteriormente.

3.4.1 ¿Qué es la cesión del derecho de imagen?

Son numerosas las disposiciones que existen acerca del concepto de los derechos de imagen, tanto por parte de la RAE como del TS, y la propia CE.

Si observamos lo dispuesto por la propia RAE define la imagen como “Conjunto de rasgos que caracterizan ante la sociedad a una **persona** o entidad”⁵¹.

Pero sin duda alguna, cuando hablamos del derecho de imagen, hablamos de un derecho fundamental recogido y reconocido en la propia CE en la Sección 1ª y más concretamente en el Capítulo II del Título I relativo a los derechos y libertades en su art.18.⁵²

Este reconocimiento produce que sea un derecho especialmente protegido, pudiéndose interponer un recurso de amparo en consecuencia de una posible infracción del citado derecho.

⁵¹ Española, R. A. (2016). *Diccionario de la lengua Española. Vigésimotercera edición. Versión normal* (NUEVAS OBRAS REAL ACADEMLA). Espasa.

⁵² *Constitución española. Título I. Capítulo II. art.18.* (s. f.). Constitución española.

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=43&tipo=2>

Antes de comenzar a detallar la evolución normativa de este derecho, considero que es necesario mencionar la Ley 1/1982⁵³, de 5 de mayo, relativa a la Protección del Derecho al Honor, la intimidad personal o familiar y la Propia Imagen. Dicha ley es importante puesto que el contenido del derecho de imagen viene detallado de manera muy específica el contenido de este derecho.

Desde un punto de vista financiero, sabemos que el derecho de imagen es un derecho moral (tal y como acabo de detallar) pero sin duda es un derecho cuya relevancia económica/patrimonial es necesaria mencionar. ¿Por qué? Los deportistas pueden generar una serie de rendimientos como consecuencia de sus derechos de imagen, ya que se les permite ceder dichos derechos, lo cual les reportará una serie de ingresos muy elevados, pero esto no es lo único, ya que el deportista puede obtener rendimientos por sí mismo al explotar sus propios derechos de imagen, como ocurre en el caso de diversos deportistas como Neymar, Mbappe etc.

3.4.2. Normativa.

El punto de partida de la normativa del derecho de imagen debe ser el RD 1006/1985⁵⁴, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Es a partir del art.7.3 del mencionado RD dónde se recoge la idea de obtener una serie de rendimientos por el derecho de imagen de los deportistas. En un primer momento, dicho decreto determinó que los ingresos procedentes de la mera explotación de los derechos de imagen por parte de su club o persona ajena a la titularidad del derecho debían ser catalogados como RTP.

⁵³ BOE.es - BOE-A-1982-11196 *Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.* (n.d.). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11196>

⁵⁴ BOE.es - BOE-A-1985-12313 *Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.* (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12313>

La 1º norma relativa a la tributación de los derechos de imagen fue la Ley 13/1996, de 30 de diciembre⁵⁵, relativa a las medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Esta ley, en su art.2 dos, introduce en nuestro ordenamiento jurídico la primera noción relativa a la cesión y explotación de los derechos de imagen, dicha explotación (por cuenta propia o ajena del deportista) debía ser considerada como un Rendimiento de Capital Mobiliario (RCM). Además, esta ley determinó que las rentas/ingresos procedentes de la explotación de los derechos de imagen no podrían exceder del 15% en atención a los ingresos totales obtenidos por parte del deportista. Esto nos hace observar que ya existe una evolución en la forma de tributar dichos ingresos ya que pasamos de RTP a RCM.

Desde la perspectiva del propio club, los ingresos efectuados a los propios deportistas para obtener la cesión de sus derechos de imagen serían catalogada como gastos de personal, aunque posteriormente recibieron una nueva denominación, pasando a calificarse como “trabajos, suministros y servicios exteriores”.

Posteriormente tuvieron lugar nuevas regulaciones así como las consiguientes modificaciones a las regulaciones existentes: En primer lugar, debo mencionar la Ley 14/1996,⁵⁶ de 30 de diciembre, relativa a la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA y las medidas fiscales complementarias. Posteriormente la sucedió la Ley 40/1998⁵⁷, de 9 de diciembre, que sustituyó a la Ley 18/1991 y reguló la explotación de los derechos de imagen de manera idéntica a como

⁵⁵ BOE.es - BOE-A-1996-29117 Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.(n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-29117>

⁵⁶ BOE.es - BOE-A-1996-29118 Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-29118>

⁵⁷ BOE.es - BOE-A-1998-28472 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-28472>

se había venido contemplando. El 18 de diciembre de 2002, entró en vigor la Ley 46/2002, que suprimió el art.76 apartado 7 de la Ley 40/1998.

Esta eliminación por parte de la Ley 46/2002 introdujo numerosas modificaciones en el IRPF, IS, IRNR y también el IP, pero si observamos dicha regulación la imputación de rentas de los derechos de imagen no sufrieron importantes cambios.

En cuanto a la regulación actual de la cesión de los derechos de imagen, son varios los artículos que regulan esta cuestión:

- Art. 25.4, de la Ley 35/2006 relativa al IRPF y modificación de los distintos preceptos relativos al IP, IRNR y IP. Mediante el cuál los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen se deben gravar como RCM.
- Art. 27 a 32, de la citada ley, que determina que los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen deben ser objeto aplicación de los arts. 22 al 39 del RD 439/2007, de 30 de marzo, relativo al IRPF.

En concordancia con los distintos preceptos aplicable los ingresos relativos a la cesión de los derechos de imagen pueden gravarse como rendimiento del trabajo personal (RTP), rendimiento de capital mobiliario (RCM) o como rendimiento de actividad económica (RAE), tal y como veremos a continuación.

3.4.3 Clasificación de los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen.

Antes de comenzar con el análisis de los rendimientos generados por la mera cesión de los derechos de imagen, cabe señalar que es el propio deportista quien de manera voluntaria debe ceder la explotación de su imagen a cambio de una serie de remuneraciones que deben ser objeto de tributación a través del IRPF. Una vez que el deportista ha cedido la explotación de los derechos de imagen, debemos atender al contenido y alcance de dicha cesión ya que se pueden generar una serie de diferencias a la hora de tributar dichos rendimientos. En virtud de la normativa vigente a la cesión de los derechos de imagen, existen tres maneras de clasificar los rendimientos generados de dicha cesión.

- Rendimiento de Trabajo Personal.

En primer lugar, nos centraremos en la clasificación de los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen como RTP. Para ello debemos atender a la relación laboral que el deportista mantiene con el club al que prestan sus servicios, esto ocasiona que el deportista reciba en su favor una serie de rendimientos que deben ser gravados a partir del IRPF en concepto de Rendimiento del Trabajo Personal.

Si nos acogemos al art.17 de la LIRPF, deben ser catalogados como RTP aquellos ingresos transferidos directamente por parte del club en favor del deportista debido a la cesión de los derechos de imagen por parte de este. Esta calificación ha suscitado una serie de debates doctrinales debido a que gran parte de la doctrina determina que en virtud del art.25 LIRPF, dichos rendimientos deben ser catalogados como RCM. Por otro lado, Cazorla Prieto y Corcuera Torres⁵⁸ determinan que estos ingresos deben ser catalogados como RTP, siempre y cuando se pueda observar una serie de premisas necesarias: A) Los ingresos no se generen de una explotación diferencial por parte de una persona que no forma parte de la relación laboral, B) que al ejercicio de su profesión se le adhiera la utilización de dicha imagen, C) la imagen del deportista se pueda explotar como consecuencia del contrato celebrado entre ambas partes.

Cuando hablamos de la explotación de los derechos de imagen como RTP son varios los autores los que manifiestan su opinión sobre ello. Por un lado, Estevez Gudino determina que toda retribución originaria de la mera cesión de los derechos de imagen constituirá un rendimiento de trabajo personal lo que quebraría con la noción de rendimiento de capital mobiliario que veremos a continuación. Por otro lado, Pedreira Menéndez hace una aclaración sobre la utilización de la imagen por parte de los clubs: la explotación de la misma debe ser en las intervenciones que participe el propio club, y por tanto, no siendo válida la utilización de la imagen del deportista en actividades en las que el propio club no participe directamente.

⁵⁸ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág 232

Por último, podemos hacer mención a la Sentencia N° 778/2014⁵⁹, del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, Sección 1ª que ratifica la idea principal que se ha explicado cuando mencionábamos la cesión de los derechos de imagen como RTP. En esta resolución el TSJ de Cataluña fue tajante cuando determinó que en virtud de los hechos descritos la cesión de los derechos de imagen debían ser considerados como RTP y no como imputación de renta (siendo improcedente dicha imputación).

- Rendimiento de Capital Mobiliario.

El art.25.4 D) de la LIRPF dispone que son rendimientos del capital mobiliario (“*d) Los 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*”) de la Ley 35/2006 califica la cesión de los derechos de imagen como RCM. Los rendimientos de la cesión de los derechos de imagen se deben gravar como RCM cuando haya una cesión de dicho derecho, y por tanto, se permita explotar el contenido del mismo. También debe tributarse como RCM cuando exista permiso por parte del deportista a utilizar su imagen en un ámbito no económico, tal y como señalan los arts. 25 y 26 de la Ley del IRPF.

Se debe hacer hincapié que para ser catalogadas como RCM las rentas deben ser ingresadas directamente al deportista que ostente la titularidad de este derecho sin que sea necesario una relación laboral (como ocurre en el Rendimiento de Trabajo).

- Rendimiento de Actividad Económica.

Por último, los rendimientos procedentes de la explotación de los derechos de imagen pueden ser catalogados como RAE. Esto tiene lugar cuando los deportistas no tienen vinculación laboral

⁵⁹ Iberley. El valor de la confianza. (2015, July 14). *Sentencia Administrativo N° 778/2014, TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso, Sec. 1, Rec 144/2010, 09–10-2014*. Iberley, Información legal.

<https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-administrativo-n-778-2014-tsj-cataluna-sala-contencioso-sec-1-rec-144-2010-09-10-2014->

47072301?voces%5B0%5D=Cesi%C3%B3n+de+los+derechos+de+imagen&noIndex

con ningún club o entidad. Un claro ejemplo puede ser Rafael Nadal, jugador de tenis que no está vinculado a ningún club.

El tipo de deportista base en este caso, ejerce de manera individual y por cuenta propia su profesión, lo que produce que se presente de manera individual a los distintos torneos y campeonatos de su modalidad y que sean los propios deportistas los que determinen y ordenen de manera individual los instrumentos necesarios para generar sus propios ingresos.

El rasgo característico de este tipo de deportistas es que no conceden a ningún tercero la explotación de su imagen, ni siquiera se explota a través de ningún club o entidad sino que por su cuenta y voluntad el deportista genera unos ingresos propios de la explotación de su derecho de imagen. El art. 27 LIRPF, estipula que para que los ingresos sean considerados como RAE debe ser el propio profesional quien ejerza de empresario, así como una determinación propia de los medios necesarios para obtener su renta.

- Régimen de Imputación de Rentas.

El Régimen de imputación de rentas viene recogido en el art.92⁶⁰ de la Ley IRPF, donde se recoge la norma del 85/15 relativa al régimen de imputación de rentas de los derechos de imagen, regla que se detallará a continuación. El Régimen de Imputación de Rentas establece la prohibición de constituir una sociedad que gozaría de la cesión de los derechos de imagen cuyo titular es el deportista. La mera titularidad de esta sociedad a su vez sería propiedad de los propios deportistas o de una persona de su círculo familiar. En este sentido, sería la sociedad la que ostentaría la titularidad de los derechos de imagen a través de una mera vinculación con el deportista, lo que implicaría que la tributación de los derechos de imagen no estuviese sujeto al IRPF y es en esta situación cuando nace el Régimen de Imputación de Rentas.

⁶⁰ BOE.es - BOE-A-2006-20764 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. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 92.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Para que tenga lugar el nacimiento de este régimen de imputación, las rentas deben ser consecuencia de los distintos pagos llevados a cabo por la sociedad al titular de los derechos de imagen, entre ambos sujetos debe existir una vinculación de carácter laboral que debe cumplir una serie de especialidades. Para que las rentas procedentes de la cesión de los derechos de imagen se puedan catalogar como rentas imputadas, la cuantía total de estas debe superar el 15% de los ingresos totales (catalogados como RTP) generados por el propio deportista. De tal forma que nos podemos encontrar ante dos situaciones completamente diferentes:

- Los rendimientos totales obtenidos por el deportista por la cesión de los derechos de imagen **no superen el 15%**, en este caso no tendría cabida el Régimen de Imputación de Rentas.
- Los rendimientos totales obtenidos por el deportista por la cesión de los derechos de imagen **sí superen el 15%**, en este caso sí tendría cabida el Régimen de Imputación de Rentas.

Uno de los problemas más comunes, cuando tiene lugar el nacimiento de este Régimen de Imputación de Rentas, es el conflicto de la doble imposición. Para evitar este problema el reino de España ha firmado distintos Convenios para evitar la doble Imposición, los cuales deben ser tenidos en cuenta por parte de las sociedades constituidas fuera de España y que a su vez gestionan la cesión de los derechos de imagen

Cuando hablamos de la tributación de la cesión de los derechos de imagen existe una gran incertidumbre y son numerosos los expertos que se han hecho eco de este tema, así por ejemplo el despacho Cuatrecasas señala que la norma fiscal española prevé expresamente la posibilidad de que el deportista pueda ceder a un tercero sus derechos de imagen cuando se cumplan una serie de requisitos, siendo lícito en tal caso que el club para el que presta sus servicios el deportista pague a este tercero por el uso de su imagen, con determinados límites cuantitativos (es aquí dónde se puede ver la denominada regla de 85/15). No obstante, la actuación de la Inspección tributaria está encaminada a debilitar esta norma, bien por aplicación de la regulación de operaciones vinculadas o bien mediante la institución de la simulación fiscal, por lo que nos encontramos ante un escenario donde la seguridad jurídica brilla por su ausencia.

Por su parte, el Sr. Ruiz Gallud, licenciado en Derecho por la Universidad Central de Barcelona y autor de varios libros de Derecho Financiero y Tributario, apunta que el régimen especial del IRPF de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen se interpreta por la Administración de manera pacífica, destacando la necesidad de renovación del régimen de imputación debido a su carácter antiguo y desfasado. Destaca el Sr. Gallud que este régimen se aplica en un ámbito en el que la normativa tributaria ignora las circunstancias especiales de los deportistas, que además, se encuentran mal asesorados a la hora de planificar su situación fiscal. Señala a su vez, que habría que evitar criterios administrativos asimétricos, perjudiciales para el deportista, que llevan al IRPF del jugador todas las rentas de la sociedad titular de los derechos de imagen cuando la estructura de ésta es más frágil, y, sin embargo, no permiten aumentar por encima del 15% el porcentaje que queda en la sociedad cuando su estructura es más sólida. Además, se tendría que actualizar ese porcentaje máximo del 15% permitido como ingreso de las sociedades cesionarias de los derechos (por tanto, no como salario del deportista), ya que cuando se diseñó la regla del 85/15, los movimientos económicos que ocasionaron la explotación de la imagen eran muy inferior al que tiene en estos momentos.

4. CAPÍTULO III: EL DEPORTISTA CON RESIDENCIA EN EL EXTRANJERO.

Este capítulo está dedicado a los deportistas cuya residencia no se encuentre situada en España y se encuentre en un Estado diferente al nuestro. Durante el desarrollo del mismo, nos vamos a centrar en la Ley de Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁶¹, así como en la figura de los trabajadores desplazados. También haremos referencia a la figura de los Convenios de Doble

⁶¹ BOE.es - BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

Imposición y finalizaremos dicho capítulo mencionando y analizando la antigua Ley Beckham cuya importancia fue clave a la hora de tributar las diferentes rentas por parte de los deportistas no residentes.

4.1. Tributación del deportista a través del IRNR.

Entendemos por deportista no residente a aquellos deportistas cuya residencia no se encuentre fijada en España, de tal forma, que aquellas rentas generadas en nuestro país deben tributarse aquí, a pesar de que el deportista no tenga fijado España como lugar de residencia habitual. Cuando hablamos del IRNR hablamos de un impuesto de carácter estatal y directo que grava las rentas que obtiene una persona no residente.

Como ya he mencionado, el deportista deberá tributar por dichos rendimientos generados en España a través del Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR) cuando no se cumpla con los siguientes requisitos:

- No permanezca en España por un período igual o superior a 183 días.
- No lleve a cabo en España la base de sus actividades económicas.
- El deportista no haya residido en nuestro país durante los 10 años anteriores.
- Se requiere una vinculación laboral entre el deportista y la entidad o club que le va a retribuir por los servicios prestados.

En cuanto a la normativa propia del IRNR se encuentra recogida en dos Reales Decretos Legislativos. Por un lado, el RD 5/2004⁶², de 4 de marzo, relativo a la aprobación del Texto Refundido de la Ley de IRNR. Por otro lado, el RD 1776/2004⁶³, de 30 de julio, que aprobó el Reglamento del IRNR. Si analizamos los citados RD, podemos observar que en ellos se

⁶² BOE.es - BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.-b). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

⁶³ BOE.es - BOE-A-2004-14532 Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-14532>

encuentran las reglas que estipulan la obligación de contribución de los deportistas no residentes, y más concretamente, serán los arts. 3 y 4⁶⁴ de la LIRNR los que estipulen las pautas a seguir:

“Artículo 3. Normativa aplicable.

El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda.

Artículo 4. Tratados y convenios.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”

Si analizamos ambos preceptos, podemos observar la existencia de un régimen preferente que estará constituido por los denominados Convenios de Doble Imposición, los cuales, serán explicados posteriormente. Dichos Convenios se aplicarán cuando el deportista no sea residente en España y a su vez nuestro Estado tenga firmado un Convenio con el Estado dónde reside el deportista habitualmente. A su vez, podemos observar la existencia de un régimen especial o subsidiario relativo a la Ley IRNR cuyo ámbito de aplicación tendrá lugar cuando el deportista resida en un Estado con el cual España no tenga firmado ningún Convenio o tratado para la tributación de sus rentas.

A lo largo de este apartado solamente me voy a detener en analizar la tributación de los deportistas cuando no existe un Convenio de doble imposición ya que se detallará en el siguiente apartado la tributación de los deportistas no residentes cuando sí existe dicho Convenio.

Si mencionamos la tributación de los deportistas cuando no existe ningún Convenio de doble Imposición debemos referirnos al art.13⁶⁵ de la LIRNR, cuando enumera una serie de rentas que

⁶⁴ BOE.es – BOE. ART. 3 y 4-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.-b). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

⁶⁵ BOE.es – BOE. ART 13. -A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.-b). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

deben tributar en España (solamente citaremos aquellas de especial repercusión para los deportistas:

“Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

- a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*
- b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo*
- c) Los rendimientos del trabajo: 1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.*
- f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.”*

En virtud del mencionado artículo, observamos la diferenciación por parte de la citada ley de aquellos rendimientos obtenidos con o sin establecimiento permanente, pero desde el punto de vista de los deportistas la regla general es que no gocen de establecimiento. Debido a esta razón, las rentas que generen los deportistas cuya residencia se encuentre fijada en otro Estado van a proceder del trabajo o de una actividad profesional sin que sea necesario que exista una base física estable. Cabe destacar también que los deportistas pueden generar dichas rentas mediante establecimiento, en este caso, los rendimientos generados por estos deberán tributarse conforme a lo dispuesto en la Ley de Impuesto de Sociedades.

Centrándonos en el deportista que va a tributar sin EP, la Ley de IRNR dispone que las rentas generadas en el territorio español tributarán de manera independiente unas de otras por cada devengo total o parcial de renta que se someta a gravamen. Así se entenderá devengada dicha renta cuando los rendimientos sean exigibles o a su vez en la fecha de cobro si fuese anterior. Por esta razón los rendimientos (de trabajo, de capital mobiliario etc.) deben manifestarse en el IRNR por cada ocasión que tenga lugar el devengo de la renta, es decir, cuando dichos rendimientos sean exigibles. Si llevamos a cabo un análisis mas profundo de los rendimientos a

tributar: por un lado, nos encontramos con la base imponible, que estará constituida por el importe íntegro del rendimiento obtenido por el deportista conforme a lo dispuesto en la LIRPF. En el caso de que el deportista ejerza una actividad económica sin EP la base será el resultado de la diferencia entre los ingresos y gastos generados por el deportista.

Por otro lado, la cuota tributaria será el resultado de aplicar la base imponible al tipo de gravamen general del 24% (conforme a lo dispuesto en el art. 24 de la Ley IRNR) ó del 20% dependiendo si es residente en un país miembro de la UE

4.2. Convenios de doble imposición.

La finalidad del IRNR es gravar la totalidad de rentas obtenidas en España por personas no residentes en nuestro país. Debido a estos hechos, otros países decidieron que deban gravarse también las rentas que se produzcan en ese territorio, lo que ocasiona que una misma renta pueda ser gravada en dos países distintos. En este sentido, puede producirse la situación de que un deportista español obtenga una serie de retribuciones en otro Estado distinto al de España y decida por voluntad propia someterse al régimen de dicho Estado, pero también existe la posibilidad de someterse a la tributación de esas rentas mediante el IRPF.

Para evitar que tenga lugar los supuestos mencionados y se produzca el denominado caso de Doble Imposición se crearon una serie de Convenios que tratarían este conflicto. A través de estos Convenios de Doble Imposición se permite a la Administración Tributaria estipular medidas de carácter unilateral así como establecer una serie de mecanismo que eviten este problema.

También, puede darse la situación de que lo recogido en estos Convenios de Doble Imposición entre en conflicto con lo dispuesto en la normativa que regula el IRNR relativo a la tributación de las rentas de los no residentes. Para evitar dichos conflictos debemos aplicar lo dispuesto en el art. 4 de la LIRNR que señala que lo establecido en esta Ley debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios de carácter Internacional que formen parte del ordenamiento jurídico del Estado en cuestión.

“Artículo 4. Tratados y convenios.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.”

Actualmente España cuenta con numerosos Convenios de Doble Imposición, como por ejemplo el celebrado el 5 de diciembre de 1996 con Alemania, el del 6 de marzo de 1990 celebrado con Bulgaria o el celebrado en el año 1982 con Túnez. En cuanto a la forma de tributación como tal, el artículo 17.1 del modelo de Convenio entre el Estado donde el deportista desarrolla su actividad y el Estado donde reside se establece lo siguiente: Por un lado, en favor del primer Estado (donde desarrolla su actividad) se establece un derecho de imposición preferente sobre las rentas que se obtienen en su territorio por parte del deportista, aplicándose la normativa interna del mismo sin verse afectado por lo dispuesto en el Convenio, mientras que por otro lado, las rentas que obtenga en el deportista (con independencia de si son generadas en su Estado de residencia o no) van a ser gravadas por el Estado donde reside. Cabe añadir que sobre las rentas generadas en otro Estado, diferente al de residencia, se deben aplicar una serie de fórmulas para evitar la doble imposición. Es el Sr. Magraner Moreno⁶⁶, catedrático en la Universidad de Valencia, la que determinó que la tributación de los deportistas no residentes de un Estado con el que exista Convenio de doble Imposición será idéntica a la aplicable a los no residentes del territorio español, de tal forma, que deberá presentar la declaración relativa al IRNR con un tipo del 24%.

Por último, debemos hacer mención a la existencia de una cláusula anti-elusión recogida en el apartado segundo del mencionado art.17 del Modelo de Convenio. Esta cláusula se puede incorporar a los convenios firmados por los Estados con la finalidad de oponerse a las diferentes fórmulas de planificación fiscal cuya finalidad era evitar la tributación por parte del deportista en el Estado donde se generaban los rendimientos.

⁶⁶ Francisco Javier Magraner Moreno, F. J. M. M. (1995). *Tributación de los artistas y deportistas* (2nd ed.). CISS. Pág.41

4.3. Mención a la antigua Ley Beckham con los parámetros de la ley.

Cuando hacemos referencia a la Ley Beckham en realidad estamos haciendo referencia al RD 687/2005⁶⁷, 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, que estuvo vigente hasta la reforma del año 2015. A esta RD se le otorgó el nombre de Beckham debido a que fue David Beckham el primer deportista que se benefició de lo dispuesto en esta norma.

El origen de esta Ley en el año 2005 se encuentra en la necesidad de promover la economía española y se decidió aprobar una nueva Ley que regulase la tributación de las rentas de los deportistas no residentes. Esta ley trajo consigo la modificación de la permanencia en España ya que antes de su entrada vigor se estipuló que aquellos deportistas que permanecían más de ciento ochenta y tres días en nuestro país se consideraba que eran residentes del mismo y por tanto debían tributar a través del IRPF. Con la entrada en vigor en el año 2005 de la Ley Beckham se cambió esta percepción de la manera de tributar por los rendimientos, dando lugar a la creación de una serie de ventajas fiscales en favor de los deportistas no residentes que se acogían a la citada Ley. Entre las ventajas que introdujo esta Ley fue que se les aplicaría un tipo fijo del 24% y que solo debían tributar por aquellas rentas y activos que se encontrasen situados en nuestro país. En cuanto al tiempo de duración de esta ventaja fiscal se aplicaría al primer año desde su llegada así como a los siguientes 5 años, lo que haría que los deportistas se pudiesen acoger a esta ventaja durante un total de seis años.

⁶⁷ BOE.es - BOE-A-2005-9875 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. (n.d.). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-9875>

Para poder acogerse a esta Ley, los deportistas debían cumplir con una serie de condiciones establecidas en el art. 111 del RD 687/2005⁶⁸, de 10 de junio:

“Artículo 111:

- a) *Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.*
- b) *Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.*
- c) *Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del 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, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.*
- d) *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.*
- e) *Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”.*

Por último, dicha Ley sufrió una serie de modificaciones en el año 2010 estableciendo que solo podrán sujetarse a estas ventajas fiscales aquellos deportistas cuyos rendimientos totales no superen los seiscientos mil euros. Posteriormente, en el año 2015 se produjo una gran reforma fiscal en relación a la tributación de los rendimientos de los deportistas no residentes. Esta reforma eliminó la barrera de los seiscientos mil euros que se estableció en este régimen especial, y ello trajo consigo que se perdiese la ventaja que había beneficiado a las entidades deportivas de nuestro país a la hora de contratar a numerosos profesionales, ocasionando que desde el año 2015 estos deportistas tributasen como el resto de los contribuyentes cuya residencia estaba fijada en España.

A modo de conclusión sobre la tributación de los deportistas extranjeros en nuestro país, cabe destacar que en España se ha excluido a los deportistas profesionales de la famosa “ley

⁶⁸ BOE.es – ART.111-A-2005-9875 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. (n.d.). BOE.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-9875>

Beckham”, de forma que la llegada de extranjeros ha dejado de ser incentivada fiscalmente con ese régimen de impatriados. Por esta razón, numerosos expertos, como D° Salvador Ruiz⁶⁹, el Sr. Montejo o despachos con prestigio como Cuatrecasas o Senn Ferrero Asociados han manifestado su opinión que se resume en esta frase. "Es absurda la exclusión de deportistas profesionales", señala el Sr. Ruiz Gallud.

Para el Sr. Ruiz Gallud es una decisión poco acertada, ya que perjudica la imagen de nuestro país y deporte, lo que origina que sean numerosos profesionales los que decidan optar por otros lugares que les ofrezcan una forma de tributación más beneficiosa para ellos. Señala a su vez que todavía es menos comprensible cuando el deportista obtiene una retribución superior 600.000 euros anuales estos deban tributar casi el 50% de su salario. En este sentido, parece que se desconoce la competencia de otros países, que están consiguiendo atraer profesionales de prestigio con un tratamiento especial.

Senn Ferrero Asociados expresa que es necesario incentivar fiscalmente la llegada de talento por su impacto en la industria. Recuerda el avance en otros países, al igual que Cuatrecasas, donde Pecourt entiende que debería modificarse el actual régimen fiscal para que, nuevamente, los deportistas se pudieran acoger al mismo.

Desde mi punto de vista fue un acierto la derogación de esta ley a pesar de las enormes represalias que tuvo para el deporte español. En este sentido carecía de sentido que deportistas extranjeros se viesen beneficiados a la hora de tributar sus rentas, mientras que los deportistas residentes en España tributasen con un tipo mucho más elevado.

⁶⁹ Arano, J. (2021, February 3). *El fútbol profesional se engancha con Hacienda*. Senn Ferrero. <https://www.sennferrero.com/2020/12/10/el-futbol-profesional-se-engancha-con-hacienda/>

5. CAPÍTULO IV: CUESTIONES POLÉMICAS EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LOS CLUBES DE FÚTBOL.

Para poner el broche final a este Trabajo de Fin de Grado he optado por abordar una serie de cuestiones que han suscitado conflicto en el mundo del fútbol⁷⁰, cuestiones que han tenido una trascendencia fundamental en el devenir de esta modalidad deportiva desde un punto de vista social y desde un punto de vista financiero y que sin duda alguna no podía dejar sin atender ni desarrollar.

5.3. El traspaso de jugadores.

El origen del traspaso de jugadores tiene lugar durante el final del siglo XIX cuando en Inglaterra comenzó la profesionalización de este deporte, durante estos años ya se comenzó a abonar los primeros salarios y como consecuencia de ello tuvieron lugar los primeros traspasos entre futbolistas, lo que ocasionó las primeras operaciones económicas que traerían consigo el movimiento de jugadores.

Desde un punto de vista financiero la relevancia de los traspasos de los jugadores⁷¹ ha aumentado con el paso del tiempo y especialmente en los últimos años con las grandes sumas de dinero pagadas por los equipos de fútbol para la adquisición de los derechos federativos de los jugadores. La gran polémica suscitada en cuanto a las corrientes monetarias producidas por el traspaso internacional de los futbolistas es cómo se debe tributar y por tanto gravar dichas rentas. En España, la normativa que va a regular las rentas obtenidas por los traspasos es la normativa del Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR) si se trata de jugadores extranjeros no residentes en España.

⁷⁰ Moreno, A. M., José, S. P. A., Clavijo, S. A., & Luisa, P. G. M. (2020). *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*. Tirant lo Blanch. Pág.107-146

⁷¹ S.Mazo, E. (2019, 11 junio). *El fútbol profesional se engancha con Hacienda*. EXPANSION. <https://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2019/06/11/5cffe497468aeb92308b4633.html>

Para abordar esta cuestión conflictiva debemos atender a lo mencionado en el art.13.1 apartado 2º del Texto Refundido de la Ley del IRNR aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo.

Este precepto hace referencia al mero traspaso de jugadores, es decir, hace referencia a los ingresos que genera un equipo de fútbol extranjero como consecuencia de la transferencia/cesión de los derechos federativos (que deben ser inscritos en la Federación Española de Fútbol). Estos ingresos están generando una ganancia patrimonial a un equipo de fútbol cuya residencia se encuentra fijada en un país distinto a España, y por ello surge la duda de cómo deben tributar estas ganancias. En este sentido, podemos hacer mención a la STS⁷², 4 de marzo de 1998, dictada por el TS- Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo dónde se detalla que el traspaso de jugadores va a ocasionar una ganancia patrimonial que debe ser declarada y gravada.

En este sentido, debemos atender a que se ha generado un ingreso en territorio nacional por un equipo cuyo domicilio social se encuentra situado fuera de España, esto permitiría que este equipo pudiese tributar por esta ganancia a través del IRNR (sin establecimiento permanente). Para que pueda tener lugar este modelo de tributación habría que analizar si España cuenta o no con un Convenio que evite la doble imposición de las rentas:

- Si no cuenta con ningún Convenio, esta renta se debe tributar a través del IRNR sin EP.
- En caso de contar con Convenio, serían las disposiciones incluidas en este las que determinarían que rentas se pueden y no se pueden gravar a través del IRNR.

Si atendemos a la segunda de las posibilidades, España se va a regir por las disposiciones recogidas en la OCDE. La OCDE en su artículo 13º establece que todo traspaso de los derechos federativos va a generar una ganancia patrimonial para el equipo vendedor, como consecuencia

⁷² STS, 4 de Marzo de 1998. (n.d.). vLex. <https://vlex.es/vid/-57578304>

de esta enajenación de los derechos federativos la OCDE es clara y tajante: “*las rentas generadas por el traspaso se deben tributar solamente en el país de residencia, y no en el de destino*”⁷³.

Por ello, cuando tenga lugar el traspaso de un jugador cuyo destino sea España habrá que observar si nuestro país goza de un Convenio con el país de origen puesto que si la respuesta es afirmativa, dichas rentas deben ser gravadas en el país de origen.

La Inspección tributaria española está interpretando los convenios para evitar la doble imposición internacional, como sucede en los firmados con Argentina y Brasil, de forma que las operaciones deben tributar en España, "lo que no sucede en ninguna otra gran competición europea", según La Liga de Fútbol Profesional. "Dichos países argumentan que nos encontramos ante beneficios empresariales y, como tales, las rentas ocasionadas por la transferencia de jugadores deben tributar íntegramente en sus países de residencia, esto es, Brasil o Argentina, y en ningún caso en España", señala el Sr. Montejo.

5.4. Situación tributaria de los clubes que no son Sociedad Anónima Deportiva (SAD)⁷⁴.

En el año 1990 se publicó la Ley 10/1990⁷⁵, de 15 de octubre, del Deporte que recogió la obligación de todos los clubes deportivos profesionales cuyo domicilio social se encuentre en España a convertirse en SAD. Si analizamos la citada ley puedo observar como en su Disposición adicional séptima recoge la mención relativa a que aquellos clubes que habían finalizado el ejercicio 1985-1986 hasta la entrada en vigor de la ley con un saldo de carácter positivo no era necesario que se constituyeran en SAD sino que podían mantener su forma jurídica. Esta

⁷³ Moreno, A. M., José, S. P. A., Clavijo, S. A., & Luisa, P. G. M. (2020). *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*. Tirant lo Blanch. Pág. 107-146.

⁷⁴ Moreno, A. M., José, S. P. A., Clavijo, S. A., & Luisa, P. G. M. (2020). *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*. Tirant lo Blanch. Pág. 199- 246.

⁷⁵ *Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte*. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1990/BOE-A-1990-25037-consolidado.pdf>

Disposición adicional eximía a 4 clubes como son el Real Madrid, Club Atlético Osasuna, Athletic Club Bilbao y FC Barcelona de la obligación de convertirse en SAD. Debido a estos hechos, estos 4 clubes se beneficiarían directamente de un trato fiscal diferente ya que al no constituirse en SAD (hablaríamos de clubes o entidades sin ánimo de lucro) estarían exentos de tributación y por tanto de sujeción al Impuesto de Sociedades. Cabe destacar que una vez que existe esa obligación de constitución en SAD no puede reconvertirse con posterioridad a su forma jurídica inicial.

En el año 2009, se interpuso una denuncia por un posible trato favorable de carácter tributario como consecuencia de los hechos que acabo de mencionar, este trato favorable a su vez constituiría una ayuda de Estado (ayuda referida tanto al gasto financiero como los ingresos no recibidos por una autoridad de carácter publico en favor de las empresas) que iría en contra de lo dispuesto en la normativa propia de la Unión Europea. A estos hechos se le añade a su vez que estos clubes implicados tributaban con un tipo reducido del 25% frente al 30% del resto de de clubes constituidos como SAD en relación con los ingresos que no gozaban de exención.

Por un lado, la Comisión Europea declaró que se iba a iniciar el procedimiento recogido en el art.108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)⁷⁶. La Comisión decide iniciar este procedimiento porque considera que si existe una ayuda de Estado en favor de los clubes mencionados, puesto que se veían beneficiados por un tipo de gravamen reducido respecto al resto de clubes constituidos como SAD. Por su parte, estos cuatro clubes alegaron que ese régimen de entidad al cual se acogían para estar parcialmente exentos no radica como consecuencia de aplicación de la citada ley del Deporte del año 1990, sino que este régimen es anterior a la citada ley.

⁷⁶ *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. (n.d.). BOE. ART 108.

<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

El 4 de julio de 2016 la Comisión Europea dictaminó⁷⁷ que dicha medida es de carácter selectivo puesto que si se demostrase la veracidad de estos hechos, los clubes afectados se verían beneficiados por ello y por tanto, ostentarían una situación diferente al resto de clubes deportivo (sujetos al régimen de SAD). Debido a dicho dictamen, la ley del Deporte estableció un nuevo régimen limitando así el trato fiscal que habían recibido los clubes que se acogían a ser sociedades sin ánimo de lucro. Respecto al resto de clubes constituidos como SAD, la Ley del Deporte estableció que se sujetarían al IS. Esta medida pone de manifiesto el trato favorable que actualmente reciben estos cuatro equipos o clubes en relación con su actividad deportiva y económica.

La Comisión fue tajante a la hora de determinar que evidentemente estamos en presencia de una ayuda de Estado, imponiendo la obligación al Estado español de devolver y reintegrar el importe de dicha ayuda. Es por ello que en el Reglamento de Procedimiento, en el art.17, establece un plazo de prescripción de diez años en relación a la recuperación de estas ayudas de Estado. En este mismo artículo, pero en su apartado segundo, se establece que el inicio del cómputo del plazo de prescripción comenzará desde el momento en que un club haya recibido de manera efectiva una ayuda de este tipo.

⁷⁷ DECISIÓN (UE) 2016/2391 DE LA COMISIÓN de 4 de julio de 2016 relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol. (2016, July 4).

DECISIÓN (UE) 2016/2391 DE LA COMISIÓN de 4 de Julio de 2016 Relativa a La Ayuda Estatal SA.29769 (2013/C) (Ex 2013/NN) Concedida Por España a Determinados Clubes de Fútbol.

<https://www.boe.es/doue/2016/357/L00001-00016.pdf>

Vid. Parágrafo 67 de la Decisión.

Vid. Parágrafo 68 de la Decisión.

Vid. Parágrafo 47 y 48 de la Decisión.

Por otro lado, los clubes beneficiados de esta ayuda de Estado⁷⁸ deben someterse a distintas regulaciones relativas al Impuesto de Sociedades ya que estos clubes se encuentran situados en territorios distintos. En el caso de Real Madrid y FC Barcelona se van a someter a la Ley 277/2014, de 27 de noviembre, relativa al Impuesto de Sociedades. La citada ley recoge el tipo general así como el tipo aplicable a ambos clubes, el cuál, se encuentra fijada en ambos casos en el 25% (lo que me hace constatar que no existe diferenciación en el tipo aplicable a los distintos clubes). En cuanto, al Club Osasuna se aplica la Ley Foral 13/2016⁷⁹, de 19 de septiembre, que modifica a Ley Foral 24/1996 relativa al Impuesto de Sociedades, que recoge que la modificación del régimen tributario y que el tipo aplicable a los clubes deportivos constituidos en Navarra será el dispuesto en la citada ley con objeto de llevar a cabo la Decisión de la Comisión. Por último, el Athletic Club se regirá por lo dispuesto en la Norma Foral de Bizkaia 11/2003⁸⁰, de 5 de diciembre, relativa también al Impuesto de Sociedades y hace evidente que sea necesario la modificación de esta puesto que no se sujeta a la decisión de la Comisión.

Finalmente, es evidente que la decisión de la Comisión relativa a aplicar el mismo tipo de gravamen a todos los clubes es perjudicial para los clubes deportivos ya que su base imponible está condicionada y origina que su trato fiscal no sea tan favorable como en el caso de la sociedad mercantil.

⁷⁸ Gómez, R. T. (2021, March 5). *No obligar a transformarse en SAD era ayuda de Estado*. IUSPORT: EL OTRO LADO DEL DEPORTE. <https://iusport.com/art/47771/no-obligar-a-transformarse-en-sad-era-ayuda-de-estado>

⁷⁹ BOE.es - BOE-A-2016-9423 *Ley Foral 13/2016, de 19 de septiembre, por la que se modifica parcialmente la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al objeto de ejecutar la decisión de la Comisión Europea relativa a la modificación del régimen tributario de determinados clubes deportivos*. (n.d.). BOE. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2016-9423

⁸⁰ NORMA FORAL 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. (n.d.). NORMA FORAL 11/2013, de 5 de Diciembre, Del Impuesto Sobre Sociedades. https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_11_2013.pdf?hash=7a68eb38d87c4b10d774846819f86187&idioma=CA

6. CONCLUSIONES.

- i. La figura del deporte es una figura esencial en la vida de las personas, y está presente en el día a día de los ciudadanos. El deporte, por tanto, está amparado y promocionado por los distintos organismos públicos. En este sentido, el deporte, la educación física y la salud se recogen en el art. 43.3 de la CE, así como también en todos los Estatutos de Autonomía de las distintas CCAA que forman España, destacando la importancia de la “cláusula residual” que va a permitir promover el deporte y asumir competencias en esta materia. En el Estatuto de Autonomía de CyL, la figura del deporte viene recogida en el art. 26. 17ª de la Ley 4/1983, de 25 de febrero, que promociona la figura del deporte. Además, cabe señalar la importancia que tienen, tanto los Ayuntamientos como las Diputaciones Provinciales, ya que sin su intervención sería imposible la práctica deportiva.
- ii. Cuando se menciona la figura del deportista podemos hacer referencia a varias modalidades. Se habla de deportistas profesionales, deportistas aficionados y de árbitros. En este trabajo me he centrado en la figura del deportista profesional y en el árbitro, ya que a través de sus actividades van a generar una serie de rendimientos que deben tributar a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso de los árbitros, éstos pueden prestar sus servicios por cuenta ajena o por cuenta propia. Desde el punto de vista del IRPF, y del resto de tributos, la actividad del deportista aficionado carece de relevancia.
- iii. Los rendimientos que generan los deportistas a lo largo de su actividad profesional son elevados y muy superiores a los del resto de personas; estos rendimientos en la mayoría de las ocasiones tienen dos orígenes. En primer lugar, los rendimientos que genera el propio deportista a través de su actividad física (ya sea por cuenta propia o ajena), los cuáles deberán tributar en el IRPF como rendimiento del trabajo personal o como rendimiento de actividad económica. En segundo lugar, los rendimientos generados por la cesión de los derechos de imagen a determinadas empresas dedicadas a esta actividad

también tributarán a través del IRPF como imputación de rentas por cesión de los derechos de imagen.

- iv. Los hechos imposables del IRPF que pueden generarse como consecuencia de la actividad de los deportistas cuya residencia se encuentre fijada en España son varios: hablamos de rendimientos de trabajo personal, los rendimientos de capital mobiliario (originados como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen), los rendimientos de actividad económica, las ganancias y pérdidas patrimoniales y la imputación de renta.
- v. Cuando hablo de los derechos de imagen, estoy haciendo referencia a una cuestión muy discutida y polémica que ha sido objeto de numerosos debates y cuyos rendimientos constituyen un Rendimiento de Capital Mobiliario o una imputación de rentas. Los rendimientos que genera la cesión de los derechos de imagen pueden ser catalogados como rendimientos de trabajo, rendimientos de actividad económica (si son profesionales o empresariales) rendimientos de capital mobiliario o imputaciones de renta. Por un lado, serán rendimientos de trabajo personal cuando la utilización de la imagen del deportista venga fijada en el contrato de trabajo o cuando exista una cesión por parte del deportista en el ámbito de una relación laboral. Por otro lado, constituye un rendimiento de capital mobiliario cuando exista una cesión de la imagen por parte del deportista en favor de una persona para la explotación de la misma. Será rendimiento de actividad económica cuando la cesión es gestionada por el propio deportista y será imputación de renta cuando además de la relación laboral interviene una entidad, normalmente domiciliada en un paraíso fiscal, que se ha hecho con los derechos de imagen del deportista y se relaciona con el club pagador de los salarios. Por último, puede darse el supuesto de régimen especial de imputación de rentas, este supuesto tiene lugar cuando existen tres sujetos: el cedente (en este caso el deportista), cesionario (persona o entidad que obtiene los derechos de imagen) y la persona o entidad que satisface económicamente la contraprestación que ha tenido lugar, como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen.
- vi. En la mayoría de las ocasiones, la problemática que rodea a la cesión de los derechos de imagen procede de la normativa que regula esta cuestión. Desde mi punto de vista, se

debe proceder a una nueva regulación relativa a la cesión de los derechos de imagen, ya que los rendimientos del trabajo del deportista deben ser inferiores a la suma total del RTP de este, puesto que si se supera el ratio del 85/15 (por muy pequeño que sea ese exceso) tendrá como consecuencia la inclusión en la base imponible del deportista el total del rendimiento obtenido por este derivado de la mera cesión de los derechos de imagen.

- vii. Los deportistas están sujetos al Impuesto sobre Valor Añadido de la misma manera que el resto de sujetos pasivos cuando realizan una actividad económica, tanto para las cuotas devengadas como soportadas; por ello se deberán aplicar las mismas cuotas, así como asumir las mismas obligaciones recogidas en la normativa de este impuesto.

- viii. Los deportistas no residentes en España deben ser objeto de gravamen por los rendimientos obtenidos en nuestro territorio, es decir, van a estar sujetos a una serie de obligaciones fiscales, así como al pago de impuestos. Cuando se habla de los rendimientos que deben tributar, se hace referencia a los rendimientos generados como consecuencia de su propia actividad deportiva, así como aquellos que se encuentren en conexión con esta actividad profesional (por ejemplo, la cesión de los derechos de imagen de un deportista no residente). En vista de los acontecimientos ocurridos, en los últimos años la excesiva carga fiscal ha ocasionado que muchos de ellos prefieran ir a otros Estados cuya regulación tributaria es menos perjudicial., por ello se debe modificar la regulación actual con el fin de atraer a nuevos deportistas.

- ix. Cuando hablo del traspaso de jugadores es muy importante tomar en consideración el domicilio social del club que va a proceder a la compra del jugador, ya que si esta entidad deportiva se encuentra situada fuera de España se debe proceder a determinar si el país de residencia de la entidad cuenta o no con un Convenio firmado con España para proceder a realizar dicha operación. En el caso de que España sí cuente con un Convenio, las rentas generadas por esta operación se gravaran en el país de origen.

- x. Por último, señalar que el 4 de Julio de 2016 la Comisión Europea dictó una decisión por la que establecía que el régimen aplicado a los 4 clubes de fútbol que no se habían transformado en Sociedad Anónima Deportiva constituía una ayuda de Estado incompatible con el derecho de la UE, lo que originaba que España debía adoptar una serie de medidas que modifiquen y eliminen las denominadas “ayudas de Estado”. En virtud de estos hechos, se necesita una reforma del Plan General de Contabilidad relativo a la Sociedades Anónimas Deportivas, ya que como se ha visto es necesaria una renovación de la normativa vinculante a las mismas. Además, es necesario que el País Vasco modifique su propia normativa en relación con el tipo de gravamen que se debe aplicar al Athletic Club para cumplir de manera efectiva la decisión de la Comisión.

7. BIBLIOGRAFÍA.

Se procede a determinar y ordenar de manera alfabética la bibliografía utilizada en el Presente Trabajo de Fin de Grado:

- Autores.
- CAYÓN GALIARDO, A. Los sistemas de previsión social ante el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº22, 1979, págs.. 245 y ss. .
- E.E.G. (n.d.). *LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES ANTE LA HACIENDA*. <http://www.iusport.es/opinion/eduard2.htm>
- MAGRANER MORENO, F. J. M. M. (1995). *Tributación de los artistas y deportistas* (2nd ed.). CISS.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL.
- MORENO, A. M., José, S. P. A., Clavijo, S. A., & Luisa, P. G. M. (2020). *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*. Tirant lo Blanch.

- CAZORLA PRIETO, LUIS M^a L. C. P., & AMABLE CORCUERA TORRES, A. C. T. (s. f.). *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI.
- CORDERO SAAVEDRA, L. El deportista profesional. Aspecto laborales y fiscales, Lex nova, Valladolid, 2001, pág.230.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. M. P. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito de fútbol profesional*. REUS.
- GÓMEZ, R. T. (2021, March 5). *No obligar a transformarse en SAD era ayuda de Estado*. IUSPORT: EL OTRO LADO DEL DEPORTE. <https://iusport.com/art/47771/no-obligar-a-transformarse-en-sad-era-ayuda-de-estado>
- o Artículos.
 - Española, R. A. (2016). *Diccionario de la lengua Española. Vigésimotercera edición. Versión normal (NUEVAS OBRAS REAL ACADEMLA)*. Espasa.
 - S.Mazo, E. (2019, 11 junio). *El fútbol profesional se engancha con Hacienda*. EXPANSION. <https://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2019/06/11/5cffe497468acb92308b4633.html>
 - Solutions, T. M. W. (2019, 11 septiembre). *Munideporte. Las Diputaciones incrementan sus presupuestos para deporte (+4,23%). Deporte municipal en España*. MULTIDEPORTE.COM. <http://www.munideporte.com/seccion/Blog/71402/Las-Diputaciones-incrementan-sus-presupuestos-para-deporte-+4,23.html>
 - Arano, J. (2021, February 3). *El fútbol profesional se engancha con Hacienda*. Senn Ferrero. <https://www.sennferrero.com/2020/12/10/el-futbol-profesional-se-engancha-con-hacienda/>

- «¿Qué son los deportes colectivos? Concepto deportes colectivos». *La web de todos los deportes y ciencias de la actividad física*, <https://www.tododxts.com/ciencias-actividad-fisica/educacion-fisica/que-son-deportes-colectivos-concepto>. Accedido 4 de abril de 2022.
 - Resoluciones administrativas
- Resolución sobre Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos (V1235-20), de 4 de mayo de 2020.
 - Jurisprudencia, ordenada por fechas.
- STS, 4 de marzo de 1998, dictada por el TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo- Sala Tercera.
- STS del 5 de mayo de 2011, dictada por el TS, la Sala Contencioso-Administrativo -Sección 2ª
 - Normativa, ordenada por fecha.
- Constitución Española.
- Ley 1/1982, de 5 de mayo, relativa a la Protección del Derecho al Honor, la intimidad personal o familiar y la Propia Imagen.
- Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero, que promociona la figura del deporte
- Ley de Bases de Régimen Local (Ley 7/1985, de 2 de abril).
- Ley 9/1990, de 22 de junio, de Educación Física y Deportes de Castilla y León.

- Ley 14/1996, de 30 de diciembre, relativa a la Cesión de Tributos del Estado a las CCAA y las medidas fiscales complementarias.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que sustituyó a la Ley 18/1991 y reguló la explotación de los derechos de imagen de manera idéntica a como se había venido contemplando.
- Ley 46/2002, que suprimió el art.76 apartado 7 de la Ley 40/1998
- Ley 2/2003, de 28 de marzo, del Deporte de Castilla y León.
- Norma Foral de Bizkaia 11/2003, de 5 de diciembre, relativa también al Impuesto de Sociedades
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Ley Beckham : RD 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, que estuvo vigente hasta la reforma del año 2015
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley Foral 13/2016, de 19 de septiembre, que modifica a Ley Foral 24/1996 relativa al Impuesto de Sociedades.