



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS

Presentado por Iván Herranz Carrera

Tutelado por: Marta Andrés González

Soria, 27 de abril 2.023

CET

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA

Contenido

1. INTRODUCCIÓN	6
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	9
a. IRPF y rendimientos del trabajo	11
i. Retribuciones generales	13
ii. Retribuciones en especie	14
iii. Retribuciones especiales	16
a) BECAS	16
b) SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL	17
c) PREMIOS	18
iv. Rentas irregulares	18
b. Ganancias patrimoniales obtenidas por los deportistas	20
4. IRNR. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	23
5. IAE. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	28
a. La práctica deportiva y el IVA	32
6. CESIÓN DERECHOS DE IMAGEN	33
a. Rendimientos del capital mobiliario	33
b. Rendimiento del trabajo	34
c. Actividades Económicas	34
d. Imputación de renta	35
e. Ejemplos prácticos	38
7. REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DE APLICACIÓN A LOS DEPORTISTAS... ..	40
8. CONCLUSIONES	42
9. ANEXOS	44
10. BIBLIOGRAFÍA	45

RESUMEN

La tributación de los deportistas es un tema al que la Agencia Tributaria ha dedicado especial atención desde la promulgación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Esta Ley nació con la intención de pretender solucionar la evasión fiscal en todos sus ámbitos. Sin embargo, no solo no cumplió este objetivo, sino que agravó la situación con la institucionalización de la explotación de los derechos de imagen a través de sociedades, eje central en muchos casos de los escándalos fiscales de muchos deportistas.

En el presente trabajo, trataremos de demostrar las diversas variables normativas por las que los deportistas deben declarar sus ingresos, analizando para ello a qué norma jurídica están sujetos a la hora de declarar y tratar las rentas que perciben por su profesión, así como la vía alternativa que han esgrimido los deportistas para declarar sus ingresos, buscando una fiscalidad más favorable a través de mecanismos y sociedades interpuestas, todo ello en detrimento del cumplimiento de la normativa fiscal española.

Palabras clave: Fiscalidad deportiva, derechos de imagen, IRPF, deporte profesional, rendimientos del trabajo.

ABSTRACT

The taxation of athletes is an issue to which the Tax Agency has devoted special attention since the promulgation of Law 13/1996, of December 30, on Fiscal, Administrative and Social Order Measures. This Law was born with the intention of trying to solve tax evasion in all its areas. However, not only did it not meet this objective, but it aggravated the situation with the institutionalization of the exploitation of image rights through companies, the central axis in many cases of the tax scandals of many athletes.

In the present work, we will try to demonstrate the various regulatory variables by which athletes must declare their income, analyzing for this what legal standard they are

subject to, when declaring and treating the income they receive from their profession, as well as the alternative way used by athletes to declare their income, seeking more favorable taxation through mechanisms and intermediary companies, all to the detriment of compliance with Spanish tax regulations.

Key words: Sports taxation, image rights, personal income tax, professional sport, work income.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC.AA	Comunidades Autónomas
DA	Disposición Adicional
DGT	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto del Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico
p.	Página
RETA	Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos
ss.	Siguientes
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
UE	Unión Europea
Vid.	Véase

1. INTRODUCCIÓN

La normativa tributaria que regula las actividades profesionales, como la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 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 y el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre las Actividades Económicas, son las principales referencias normativas de este estudio, que utilizaremos para clasificar los ingresos de las personas objeto de este trabajo: los deportistas de alto nivel. Estos sujetos pertenecen al colectivo de deportistas con mayores ingresos, gracias, entre otros, a la cesión de sus derechos de imagen, su participación en competiciones deportivas internacionales y otras consideraciones como por ejemplo la prima de fichaje, en caso de los futbolistas, un gremio muy internacionalizado y con un alto volumen de transacciones entre equipos.

En nuestra opinión, ni la normativa relativa al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, ni la referida al Impuesto de Sociedades resultan muy claras a la hora de regular la fiscalidad de los protagonistas de la práctica deportiva, tanto de las entidades deportivas como de los mismos/proprios deportistas. Existen dudas sobre las reglas de tributación relativas a los servicios prestados por estos y los espectáculos organizados por las entidades que han tenido que ser resueltas a través de las numerosas consultas realizadas a la Dirección General de Tributos, organismo que ha mostrado en algunas ocasiones cambio de criterio en determinados aspectos tributarios de la práctica deportiva. Por ello, vamos a centrarnos en explicar los distintos tributos por los que se rigen los deportistas y a tratar de aclarar algunos aspectos controvertidos en la aplicación de la normativa al ámbito deportivo.

Vamos a hacer un recordatorio de los puntos más importantes en los que se basa el sistema tributario español. De acuerdo con lo establecido en la Constitución Española podemos distinguir tres subsistemas tributarios: el estatal, el autonómico

y el local. En este trabajo, nos vamos a centrar en los tributos estatales que afectan a los deportistas.

Recordamos que los principios por los que se rige el sistema tributario estatal son:

1. Principio de igualdad y generalidad.
2. Principio de capacidad económica.
3. Principio de progresividad.
4. Principio de confiscatoriedad.
5. Principio de legalidad.

Nuestro objetivo es estudiar el régimen tributario de los deportistas. El otro gran bloque en el que se puede dividir la fiscalidad del deporte es en el régimen de las entidades deportivas, pero en este caso nos centraremos en los deportistas. Estos perciben ingresos originados por su ejercicio, tales como premios, devolución de los gastos originados, retribuciones...

Otro objetivo de este estudio, es demostrar que los deportistas no siempre declaran adecuadamente sus rentas. Sin embargo, ellos tienen la percepción de que reciben un tratamiento fiscal injusto debido a la temporalidad de su carrera. Además, socialmente no resultan perjudicados por sus escándalos.

Veremos cómo se trata a los deportistas que no tienen residencia habitual en nuestro país y qué papel juega la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) para evitar la doble imposición.

Estos ingresos estarán sometidos a los siguientes tipos de impuestos que se verán detalladamente en este trabajo:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)
- Impuesto sobre las Actividades Económicas (IAE)

Realizaremos una mención especial a la “cesión del derecho de imagen” que puede ser gravada indistintamente por los anteriores impuestos dependiendo de la modalidad en que se realice.

Analizaremos determinados casos reales basando nuestros argumentos en la legislación española vigente y la postura de la Agencia Tributaria para tratar los asuntos expuestos.

A continuación, exponemos los citados impuestos, aportando nuestra opinión crítica sobre los mismos y posteriormente plantearemos diversos casos prácticos reales.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter personal y directo, cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas (CC.AA.) que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por ley.

El IRPF se aplica en todo el territorio español, con las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Todo ello 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.

El hecho imponible del Impuesto (presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria) lo constituye la obtención de renta por el contribuyente, por la cual entendemos que forman parte:

1. Los rendimientos del trabajo.
2. Los rendimientos del capital.
3. Los rendimientos de las actividades económicas.
4. Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
5. Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Deberán contribuir al IRPF todos los que tengan su residencia habitual en el territorio español, para otros casos se tributa por el IRNR. Más adelante en el trabajo veremos las condiciones que debe cumplir un deportista para tributar por un impuesto u otro. También veremos que según la Ley del IRPF los deportistas estarán exentos de pagar determinadas rentas, es decir, que las rentas que se declaren como exentas se deben contemplar en el hecho imponible, pero no las grava.

La obligación de cada persona de contribuir en el IRPF viene determinada por el cálculo de la base imponible¹. Esta se determina y cuantifica de la siguiente manera:

- a. Las rentas se califican y cuantifican con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.
- b. Se aplican las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.
- c. Se procede a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen.

El resultado de estas operaciones da lugar a la base imponible general y del ahorro. A grandes rasgos, la renta general será sometida a un gravamen de carácter progresivo que puede llegar hasta un 47% en función del importe total de la misma. A su vez, la renta del ahorro es sometida a un gravamen proporcional.

¹ www.ineaf.es

Base Imponible	Retención (tipo total)	Retención (tipo autonómico)	Retención (tipo estatal)
Desde 0€ hasta 12.499€	19%	9,5%	9,5%
Desde 12.450€ hasta 20.199€	24%	12%	12%
Desde 20.200€ hasta 35.199€	30%	15%	15%
Desde 35.200€ hasta 59.999€	37%	18,5%	18,5%
Desde 60.000€ hasta 299.999€	45%	22,5%	22,5%
>300.000€	47%	22%	24,5%

Tabla 1: Bases imponibles IRPF.
Fuente: Agencia Tributaria.
Elaboración propia.

a. IRPF y rendimientos del trabajo

Son rendimientos 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 del sujeto pasivo o de una relación laboral y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (art. 17.1 Ley IRPF). Por lo tanto, cualquier percepción o ventaja que obtenga el sujeto pasivo, ya sea regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo será un rendimiento de tal naturaleza, a menos que el mismo pueda ser calificado como de actividad². Se considera retribución en especie "toda utilización, consumo u obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aunque no supongan un gasto real para el que las conceda".

De la misma manera serán consideradas rendimientos de actividades económicas y no del trabajo aquellas en que sea el propio sujeto el que desarrolle

² MORÓN PÉREZ, C. (2012). La tributación de los deportistas. *Anales de Derecho*, 30, 164–195. Recuperado a partir de <https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161>

por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica.

Por tanto, estaremos frente un rendimiento del trabajo cuando se realice en régimen de dependencia y el deportista esté ligado por medio de un contrato de trabajo, ya sea una relación laboral especial o común.

La relación laboral de los deportistas está calificada en el Estatuto de los Trabajadores (Real Decreto Legislativo 2/2015, del 23 de octubre) como relación laboral de carácter especial debido a las peculiaridades que en este trabajo iremos descubriendo.

Se consideran 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 otro sujeto (un club, una entidad deportiva, una empresa dedicada a la organización de acontecimientos deportivos o cualquier otra empresa) a cambio de una retribución. Si la relación es esporádica y no regular, queda privada de su carácter especial, lo que no significa que necesariamente quede también privada de su carácter laboral, que se mantendrá si persiste la nota de dependencia.

Sin embargo, no ocurre lo mismo si falta la voluntariedad en la prestación ya que la relación deja de ser laboral para pasar a ser administrativa, tal es lo que acontece con los miembros de las selecciones nacionales, cuya participación es obligatoria en virtud de las normas federativas. De igual forma, la relación pierde también su carácter laboral si no es retribuida, como ocurre cuando el deportista únicamente percibe de su club una compensación por los gastos originados por su práctica deportiva.

Así pues, todas las retribuciones que el deportista profesional recibe del club o entidad deportiva a la que presta sus servicios, derivadas del contrato laboral que le une con ella, son rendimientos del trabajo en el IRPF.

i. Retribuciones generales

Como el posterior caso práctico que vamos a exponer trata sobre un futbolista profesional, a continuación veremos las contribuciones sujetas a IRPF a las que el jugador tiene derecho en virtud de lo dispuesto en la Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que registra y publica el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, concretamente en el Capítulo IV “Condiciones económicas”:

- La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal o definitiva a otro club.
- La participación en la compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo.
- La prima de contratación o fichaje.
- Las primas por partido.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que ha de percibir el jugador por cada dos años de permanencia en el club.
- Premio de antigüedad a que tiene derecho el jugador al término de su relación contractual cuando ha estado vinculado al club durante seis o más temporadas.
- Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal.
- Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral.
- La cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

Lógicamente aunque no se mencionen expresamente en la enumeración anterior, en cuanto que derivan de la relación laboral, son también rendimiento del trabajo del deportista las cantidades que perciba de su club en virtud de la extinción de su contrato de trabajo.

El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales³, establece que cuando el contrato se extinga por despido improcedente sin readmisión, el deportista tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto con el club se fijará judicialmente, de al menos dos retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo, por año de servicio.

ii. Retribuciones en especie

Es frecuente que en el contrato de trabajo de los deportistas se pacten determinadas retribuciones en especie, como el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, a seguros médicos o de accidentes sufragados por el club, a viajes pagados por el mismo, al ingreso de contribuciones, a planes de pensiones a favor de los deportistas, etc. Todas ellas constituyen retribuciones del trabajo en especie, respecto de las que es preciso tener en cuenta dos reglas:

La primera es que para ellas la ley establece normas de valoración. Así, la utilización de vivienda se valora en el 5% o el 10% del valor catastral de la vivienda, según que éste sea posterior o anterior a 1994, sin que, además, dicho valor pueda exceder del 10% del resto de las retribuciones que en el ejercicio perciba el jugador de su club. La entrega del vehículo al jugador se valora en el coste de adquisición del mismo para el club, tributos incluidos, mientras que el simple derecho a la utilización del vehículo, sin transmitir la propiedad, se valora en el 20% del coste de adquisición del vehículo para el club o, si no es de su

³ Publicado en: «BOE» núm. 153, de 27/06/1985.

propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. El resto de retribuciones enumeradas se valoran en el precio pagado por el club para su adquisición.

La segunda es que el jugador deberá declarar como rendimiento del trabajo correspondiente a cada una de las retribuciones en especie no sólo el valor determinado según la regla anterior, sino el mismo incrementado en el importe del correspondiente ingreso a cuenta, se haya efectuado, o no.

El ingreso a cuenta es el mecanismo sustitutivo de la retención al que queda obligado el club cuando el rendimiento que satisface no es dinerario sino en especie y consiste en la obligación de ingresar en Hacienda, a cuenta del IRPF del jugador, una cantidad equivalente al tipo de retención que le resulte aplicable, excepto en las situaciones que esté exenta o no sujeta, como por ejemplo: los planes de pensiones.

Obviamente, el importe del ingreso a cuenta, como pago a cuenta que es, debe ser descontado por el jugador de la cuota líquida del IRPF que corresponda.

Dentro de las retribuciones en especie debemos destacar por su importancia las dietas que recibe el jugador en sus desplazamientos para llevar a cabo su actividad profesional. El art. 17.1.d LIRPF dice que, en particular, se incluirán entre los rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, con los límites que reglamentariamente se determinen⁴.

⁴ De acuerdo con ello, están exentas, en virtud del artículo 9 del Reglamento IRPF, las siguientes dietas: 1. Asignaciones para gastos de locomoción. Las cantidades que percibe el trabajador para realizar su trabajo fuera de su centro de trabajo en las siguientes condiciones e importes: a. Cuando utilice medios de transporte público, el importe del gasto que justifique mediante factura o documento equivalente. b. En otro caso, la cantidad que resulte de computar (0,19 euros) por kilómetro recorrido, siempre que se justifiquen la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento. 2. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Están exentas las cantidades que percibe el trabajador para compensar los gastos devengados por estos conceptos en municipios distintos de aquél en que se encuentra su lugar de trabajo y de aquél en que tiene su residencia, siempre que dicha estancia sea inferior a nueve meses continuados, en los siguientes importes: a. Si hay pernocta: Están exentos los gastos de estancia que justifique y los de manutención hasta 53,34 euros por día si el desplazamiento es dentro de España y 91,35 si es fuera de España. b. Si no hay pernocta: Están exentos 26,67 o 48,08 euros por día (36,06 o 66,11 si se trata de personal de vuelo), según que el desplazamiento sea interno o internacional.

iii. Retribuciones especiales

a) BECAS

Las becas son calificadas por la ley como rendimientos del trabajo. Para concretar más, el artículo 4 Reglamento de IRPF dice que estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.
- b. Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

Las becas que no cumplan estos requisitos relacionados con la práctica deportiva estarán sujetas como rendimientos del trabajo. Así pues, por ejemplo, una beca concedida para preparar la participación en un acontecimiento deportivo o para realizar estudios o cursos deportivos que no estén incluidos dentro de planes

El exceso sobre las cantidades anteriores está sujeto a gravamen. A efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. Las anteriores constituyen las reglas generales aplicables a las relaciones laborales comunes para determinar las dietas que han de tributar y las que no. Sin embargo, para las relaciones laborales especiales de carácter dependiente, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que deriven de este tipo de relaciones podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos: 1. En concepto de gastos de locomoción, art. 9 b reglas especiales Reglamento de IRPF; a) Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente. b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por cada Km recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. 2. Por gastos de manutención: a) Desplazamientos en territorio español: 26,67 euros. b) Desplazamientos al extranjero: 48,08 euros.

oficiales de estudios constituirá un rendimiento del trabajo sujeto a gravamen, lo que es objeto de crítica por la doctrina⁵.

b) SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

Son también rendimiento del trabajo las prestaciones derivadas de la mayor parte de los sistemas de previsión social. En concreto, lo son las prestaciones derivadas de seguridad social, clases pasivas, mutualidades obligatorias de funcionarios, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, mutualidades de previsión social cuando las aportaciones sean deducibles de los rendimientos de actividad o reduzcan la base y las derivadas de seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones (éstas últimas sólo cuando son de jubilación o invalidez). De este modo, las prestaciones derivadas de mutualidades de previsión social de los deportistas serán rendimientos del trabajo sólo si las aportaciones realizadas reducen la base imponible.

Las aportaciones a mutualidades reducen la base en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se trate de profesionales integrados en Seguridad Social, siempre que las aportaciones correspondan a la cobertura de las contingencias propias de los planes de pensiones, la Mutualidad actúa, por tanto, como complementaria a la Seguridad Social.

b) Que se trate de trabajadores por cuenta ajena cuando las cantidades abonadas correspondan a un contrato de seguro suscrito con la mutualidad, siempre que el mismo reúna los requisitos de la Ley de Planes y Fondos de pensiones (se trata, en suma, de mutualidades por cuenta ajena.)

⁵ MORÓN PÉREZ, C. (2012). "La tributación de los deportistas..." *Op. cit.*, págs. 174-175

No obstante, se ha de tener en cuenta, respecto de las prestaciones derivadas de sistemas de previsión social, que están exentas las pensiones de invalidez permanente absoluta y gran invalidez reconocidas por la Seguridad Social, entidades que la sustituyan, mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a ella o por el sistema de clases pasivas del Estado.

c) PREMIOS

Serán también rendimientos del trabajo, aun cuando en algún caso se haya discutido dicha calificación, las siguientes: Los premios percibidos por los deportistas por su actuación deportiva cuando ésta se desarrolla dentro del ámbito de organización y dirección de un tercero, las cantidades percibidas por participar en selecciones o las derivadas de la recaudación de un partido homenaje.

iv. Rentas irregulares

El IRPF es actualmente como hemos dicho un tributo progresivo. Cabe destacar que las rentas que reciben los deportistas por su actividad, así como otros colectivos como podrían ser pilotos, artistas..., son rentas irregulares a efectos de su tratamiento fiscal. Esto es por dos motivos, el primero porque sólo reciben ingresos durante un breve período de tiempo en comparación con la vida laboral habitual; el segundo porque en ocasiones los ingresos generados durante más de un año se hacen efectivos en un concreto ejercicio. Un ejemplo habitual de este segundo caso en deportistas profesionales sería la prima de fichaje que aparece en el contrato del jugador y suele tener esta característica cuando la vigencia del mismo es superior a dos temporadas anuales, o los premios por la carrera deportiva o la antigüedad sí cumplen este requisito temporal.

Para paliar la progresividad del impuesto, la ley establece una reducción del 40% que se aplica a las rentas irregulares. Sería el caso, por ejemplo, de la cantidad

que percibe el jugador en el caso de resolución de su contrato, de los premios por antigüedad o de, como hemos aludido, la prima de fichaje. Sin embargo, no cabría, bajo ningún concepto, otorgar esa consideración a los rendimientos derivados de una competición o a lo largo de una temporada.

Cuando hablamos de la prima, ficha de contratación o fichaje seguiremos el Convenio Colectivo del Fútbol para su delimitación conceptual, en cuanto sirve de referencia básica en el amplio mundo del deporte. Así lo establece el artículo 22 de la Resolución de 25 de septiembre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional:

“Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club o Sociedad Anónima Deportiva y el futbolista, por el hecho de suscribir el Contrato de Trabajo. Su cuantía deberá constar por escrito en el mismo, así como los períodos de pago. En el supuesto de que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del Contrato, cuando éste sea superior a uno, se entenderá que es igual al cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los años de vigencia inicialmente pactados.”

Así que, a pesar de las presiones reiteradamente ejercidas por algunos grupos de contribuyentes, las sucesivas normas promulgadas no han ofrecido hasta ahora una solución al problema, y el Tribunal Supremo ha sentado el criterio de que, como norma general, los ingresos de los deportistas no tienen carácter de rentas irregulares.

En todo caso, el rendimiento del trabajo que se lleva a la base del impuesto es el rendimiento neto reducido, que se determina siguiendo los siguientes pasos:

1º) Determinación del rendimiento íntegro;

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

3º) Sobre el rendimiento íntegro (reducido, en su caso) se aplican los gastos deducibles correspondientes que son exclusivamente los siguientes:

- Las cotizaciones a la Seguridad social.
- Las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 500 euros.
- Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

Esto nos dará como resultado el rendimiento neto del trabajo;

4º) Sobre el rendimiento neto se practican las reducciones por rendimientos del trabajo que contempla el art. 20, obteniendo así el rendimiento neto reducido sobre el que se aplica la base imponible general.

El rendimiento íntegro, en el caso de retribuciones dinerarias, es el importe bruto devengado sin descuento alguno, mientras que en el caso de retribuciones en especie se integra por el valor de la retribución más el correspondiente ingreso a cuenta.

b. Ganancias patrimoniales obtenidas por los deportistas

De acuerdo con el art. 33.1 Ley del IRPF 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 aquel, salvo que por la Ley del Impuesto se califiquen como rendimientos. Por lo tanto, para que se genere una ganancia o pérdida patrimonial, han de concurrir los siguientes requisitos conjuntamente:

- a) Una variación en el valor del patrimonio del contribuyente;
- b) A consecuencia de una alteración en su composición;
- c) Que esa variación de valor no se califique como rendimiento.

De este modo, son ganancias patrimoniales los premios obtenidos por el reconocimiento a la trayectoria profesional (como, por ejemplo, el Premio Príncipe de Asturias) y las indemnizaciones por daños personales sufridos por el deportista.

Por el contrario, los trofeos por obtener un determinado puesto en una competición o por la consecución de un récord al derivar directamente de la actividad deportiva, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo o de actividad, en función de si los servicios del deportista en la competición han sido por cuenta propia o por cuenta ajena. Ahora bien, de acuerdo con el art. 7 LIRPF, algunos premios pueden ser declarados exentos, previo reconocimiento de la exención por la Dirección General de Tributos; ese es el caso, precisamente, de los premios Príncipe de Asturias. Este premio es concedido a "la persona, institución, grupo de personas o de instituciones que, además de la ejemplaridad de su vida y obra, hayan conseguido nuevas metas en la lucha del hombre por superarse a sí mismo y contribuido con su esfuerzo, de manera extraordinaria, al perfeccionamiento, cultivo, promoción o difusión de los deportes".

Además, de acuerdo con el mismo precepto, las indemnizaciones por daños personales pueden estar exentas. En efecto, el art. 7 LIRPF declara exentas las indemnizaciones que se perciban por daños personales (hemos de entender físicos, psíquicos, morales o contra el honor) en dos supuestos concretos:

3. Las que sean consecuencia de responsabilidad civil. La exención alcanzará hasta la cuantía legal o judicialmente reconocida. La primera de ellas hace referencia a aquella que resulta de una disposición normativa, como ocurre, por ejemplo, cuando la indemnización por el daño personal sufrido se adecúa a las cantidades que resultan de aplicar los anexos de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre). Por su parte, la cuantía judicialmente reconocida hace referencia a aquélla fijada en una resolución judicial.
4. Las que se deriven de contratos de seguros de accidentes. La exención alcanzará hasta la cuantía que resulte de aplicar los baremos actualizados

de la referida DA 8ª de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

4. IRNR. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante IRNR) es un tributo establecido en España de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades de esta esta tipología.

Hasta el año 1998 la ley del IRPF establecía dos modalidades de tributación distintas en función de la residencia habitual del sujeto pasivo⁶:

- La obligación personal de contribuir para quienes residían en territorio español, por la que se sujetaba a gravamen en España la renta mundial del sujeto, con independencia del lugar de su obtención.
- La obligación real de contribuir para los no residentes, que sujetaba a tributación en España únicamente la renta obtenida en nuestro país.

Sin embargo, a partir de 1998, el IRPF grava exclusivamente a las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español. El gravamen de quienes, no teniendo residencia en territorio español, obtengan rentas en España se efectúa por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Por lo tanto, la tributación en IRPF o IRNR viene determinada por la residencia habitual del sujeto pasivo. A estos efectos, la Ley establece los siguientes criterios para determinar la residencia en territorio español ⁷:

1. La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año. A estos efectos no se descuentan las ausencias esporádicas a menos que el sujeto pruebe su residencia fiscal en otro Estado o su permanencia física en él más de 183 días si se trata de un paraíso fiscal.

⁶ [Agencia Tributaria: Impuesto sobre la Renta de no Residentes: rentas obtenidas sin establecimiento permanente](#)

⁷ Art. 9 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 - en adelante Ley IRPF

2. Con independencia del lugar efectivo de residencia, se considera también residente en España a quien tenga aquí el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

3. Finalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que es residente en España aquel cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España.

El deportista que de acuerdo con tales reglas resida en España tributa por su renta mundial en el IRPF español y el que no resida aquí tributará sólo en España por la renta aquí obtenida, pero no en dicho impuesto sino en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. No obstante, los deportistas españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, a pesar de que no sean residentes en España, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Entonces, aquel deportista que no tenga consideración de residente en nuestro país quedará obligado a tributar los rendimientos obtenidos en suelo español, de acuerdo con las normas del IRNR que se sintetizan a continuación⁸:

A) La base imponible estará constituida por el importe íntegro devengado en cada percepción de renta, pudiendo deducirse únicamente los gastos de personal, de aprovisionamientos y de suministros y, en el caso de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE, los previstos para cada categoría de rendimientos en la Ley del IRPF, siempre que se acredite que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada aquí.

⁸ MORÓN PÉREZ, C., (2012). "La tributación de los deportistas..." *Op.cit.*, págs. 165-194.

B) El tipo de gravamen aplicable a la base será el 24 por 100⁹.

C) De la cuota resultante de aplicar el tipo a la base sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos¹⁰, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente¹¹.

D) Los contribuyentes deberán autoliquidar el impuesto presentando el modelo 210 dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.

E) Ahora bien, hay que tener en cuenta que los rendimientos percibidos por los deportistas son rendimientos sujetos a retención y que, por lo tanto, cuando los abone un empresario o profesional, una entidad colectiva o un establecimiento permanente de un no residente, el pagador habrá de practicar sobre ellos la retención correspondiente cuyo importe será equivalente a la deuda tributaria del impuesto. Por lo tanto, los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

No obstante, España tiene suscritos un sinnúmero de convenios para evitar la doble imposición internacional¹². Cuando dichos convenios resulten de aplicación, sus normas prevalecen frente a las que hemos resumido y que son las que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Todos los convenios firmados siguen el modelo de convenio de la OCDE (Organización para

⁹ Art. 25 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.

¹⁰ Art. 26 a) IRNR

¹¹ Art. 26 b) IRNR

¹² Convenios de doble imposición del Ministerio de Hacienda y función Pública [Convenios de Doble Imposición \(01-06-2022\): Ministerio de Hacienda y Función Pública](#)

la Cooperación y el Desarrollo Económicos), formada por 34 países miembros, en cuyo artículo 17 se contempla la tributación de los deportistas, ya se trate de deportistas “por cuenta ajena” (preceptores de rendimientos del trabajo) o de deportistas “por cuenta propia” (preceptores de rendimientos de actividad) y tanto sean profesionales o “amateur”. El art. 17 de dicho Convenio establece que las rentas percibidas por los deportistas se gravarán tanto en el Estado donde se perciben los rendimientos, como en el de la residencia del deportista, de acuerdo en ambos casos con su normativa interna, pero éste último (el Estado de residencia) debe establecer alguno de los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición¹³:

1. Método de exención, de acuerdo con el cual las rentas obtenidas en el extranjero no tributan en el país de la residencia. A su vez, este método conoce dos variantes:

a. Exención simple: Las rentas obtenidas en el extranjero se ignoran por completo a la hora de calcular el impuesto del país de residencia.

b. Exención con progresividad: Dichas rentas, aunque no se integran en la base imponible que se va a gravar, si lo hacen en una base imponible hipotética que se utiliza exclusivamente para determinar el tipo de gravamen aplicable.

2. Método de imputación, en virtud del cual las rentas obtenidas fuera se tienen en cuenta para determinar la cuota a ingresar en el país de la residencia, pero la cuota ingresada en el país de la fuente se deduce de la cuota del país de residencia, bien sin tope alguno (imputación total) o bien con el tope máximo de la parte de la cuota de residencia que se corresponde con los rendimientos percibidos fuera (imputación parcial).

¹³ Medidas para evitar la doble imposición. [Agencia Tributaria: Medidas para evitar la doble imposición](#)

Finalmente, el art. 17.2 del Modelo de Convenio establece una cláusula antielusión que puede incluirse en los convenios que se firmen¹⁴. La cláusula es de aplicación cuando sea una sociedad no residente en el país donde se obtienen los rendimientos deportivos la cesionaria del derecho de administrar y prestar los servicios de los deportistas, así como de ejercer el derecho al cobro de la retribución de los mismos. Como quiera que de acuerdo con el propio Modelo de Convenio las Sociedades sólo tributan en el Estado de residencia, es evidente que en el supuesto que comentamos se puede eludir fácilmente la tributación en el Estado de la fuente. Por tal razón, la cláusula antielusión permite imputar al deportista las cantidades percibidas por la sociedad no residente que gestiona sus servicios deportivos.

¹⁴ RIBES RIBES, A. (2013): *Crónicas Tributarias*. Interpretación Tributaria del artículo 17.2 del convenio de doble imposición. Universidad de Alicante. Págs. 5-7

5. IAE. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

De acuerdo con el art. 27 Ley del IRPF se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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. Esta definición legal alude al hecho de que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica. De acuerdo con ello, no plantea excesivos problemas distinguir estos rendimientos de los del trabajo, puesto que en éstos la actividad se desarrolla por cuenta y bajo dependencia ajena¹⁵.

Constituye el hecho imponible del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) el ejercicio de cualquier actividad económica independiente, indistintamente de que se ejerza habitual o esporádicamente, persiga o no ánimo de lucro, obtenga beneficios o pérdidas en su ejercicio concreto, se realice o no en un local determinado y esté o no contenida en las Tarifas del impuesto.

La actividad de los deportistas se encuentra clasificada dentro de la sección tercera de las tarifas, bajo la agrupación 04 que lleva por rúbrica, precisamente, “actividades relacionadas con el deporte”.

Son sujetos pasivos del IAE las personas físicas o jurídicas o los entes de hecho que realicen cualquier actividad sujeta al impuesto. No obstante, a partir del 1-1-2003 están exentas (lo que no impide que subsista la obligación de darse de alta en el impuesto, aunque, obviamente, no paguen) las personas físicas, lo que supone privar de la mayor parte de su virtualidad práctica al impuesto en relación con los deportistas.

¹⁵ MORÓN PÉREZ, C. (2012). “La tributación de los deportistas...” *Op.cit.*, pág. 18-19.

Así pues, el deportista que preste sus servicios de forma independiente, al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, sea cual fuere la relación jurídica que le dé cobertura (arrendamiento, sociedad, comisión, patrocinio, etc.), percibirá rendimientos de actividad. De este modo, tendrán tal consideración las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciba derivados de dicha participación individual o la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen. Por el contrario, no tendrán esa consideración las cantidades obtenidas por participar en selecciones o los premios derivados de competiciones en las que se ha intervenido formando parte de un equipo; en ambos supuestos la actividad no se ha realizado por cuenta propia, sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.

En el IRPF, el rendimiento neto de una actividad económica puede determinarse de acuerdo con uno de los siguientes regímenes: Estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva. Sin embargo, el de estimación objetiva no resulta aplicable al rendimiento derivado del ejercicio de una actividad deportiva, por lo que no lo mencionaremos.

De acuerdo con el artículo 30.1 Ley del IRPF, el rendimiento neto de la actividad en estimación directa normal se llevará a cabo de acuerdo con las normas del Impuesto de Sociedades. Por lo tanto, el rendimiento neto será el resultado contable, más menos los ajustes que procedan sobre el mismo de acuerdo con la Ley y Reglamento del Impuesto de Sociedades. Entre esos ajustes están aquéllos que se deriven del régimen especial de empresas de reducida dimensión, que resultará aplicable al contribuyente del IRPF cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de actividades que desarrolle no exceda del tope que fija el 108 Ley Impuesto de Sociedades¹⁶, en adelante LIS (10 millones de euros).

¹⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

No obstante, la Ley IRPF establece una serie de normas especiales de las que, por su posible relación con el ejercicio de una actividad deportiva, destacamos las dos siguientes:

1ª- No son deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio deportista, salvo que respecto de éstas últimas concurren los siguientes requisitos: Que el contribuyente no esté integrado en Seguridad Social, que la mutualidad opere como sistema alternativo a ésta última y que cubra las mismas contingencias que aquélla; en tal caso, las aportaciones son deducibles hasta 4.500 €. Si es, por tanto, complementario el sistema de previsión al de Seguridad Social (no alternativo) no es deducible. Las contribuciones a una mutualidad que opera como complemento y las contribuciones a mutualidades alternativas en lo que exceda del tope de 4.500 € reducen la base imponible, pero con un tope constituido por la menor de las dos siguientes cantidades: 30% de la suma de los rendimientos netos de actividad y del trabajo (50% si el contribuyente tiene más de 50 años) o 10.000 € (12.500 €, para más de 50 años).

2ª- Son deducibles, con el límite de 500 euros por beneficiario, las primas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él.

El rendimiento neto en *estimación directa simplificada* se determina igual que en estimación directa normal, con dos peculiaridades:

A) La primera es que la amortización se realizará linealmente de acuerdo con la tabla de amortización simplificada. Sobre las cuotas que resulten de esas tablas se podrán aplicar, en su caso, las normas especiales sobre el particular de las empresas de reducida dimensión.

B) La segunda es que se puede practicar un gasto objetivo del 5% de la diferencia positiva entre ingresos y gastos. Este gasto engloba todas las provisiones fiscalmente deducibles, por lo que impide deducir independientemente ninguna provisión.

El régimen de *estimación objetiva simplificada* se aplicará a los rendimientos de actividad obtenidos por un deportista, siempre que:

A) El importe neto de la cifra de negocios no exceda en el año anterior de 600.000 euros. A estos efectos, hay que tener en cuenta que, si se inició la actividad comenzado el año, la cifra de negocios se elevará al año.

B) No se renuncie a su aplicación. La renuncia se efectuará en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba de surtir efecto. La renuncia implica que se tribute por todas las actividades en estimación normal durante, al menos tres años, transcurridos los cuales puede revocarse dicha renuncia en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba de surtir efecto.

Sobre el importe del rendimiento neto, la Ley contempla tres reducciones posibles:

La primera, que es de un 40%, se practica sobre los rendimientos netos irregulares, entendiéndose por tales aquéllos en los que concurra una de las dos siguientes circunstancias:

- 1) Que tengan un periodo de generación superior a dos años.
- 2) Que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Estos últimos, al igual que ocurría con los rendimientos del trabajo, son exclusivamente los que cita el Reglamento del Impuesto, de difícil aplicación a las actividades deportivas. Debe destacarse que entre ellos no tienen cabida los premios, medallas o trofeos, puesto que únicamente se mencionan los premios literarios, artísticos o científicos.

Sería justo que la Ley contemplara algún mecanismo para mitigar la progresividad de los rendimientos que obtiene el deportista, dado que su vida profesional es muy limitada y al concentrarse en un periodo reducido de tiempo, los rendimientos que percibe quedan sujetos a un tipo impositivo muy elevado. Sin embargo, la ley impide considerar irregulares tales rendimientos, con lo que se supeditan plenamente a la progresividad de la tarifa. Si no en la Ley, sí en el

Reglamento, se podría haber contemplado como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los trofeos o medallas, pero no ha sido así.

Junto a la reducción de rentas irregulares, la Ley contempla otras dos: La reducción por rendimientos de actividad, muy similar la reducción por rendimientos del trabajo y que se aplica cuando se cumplen unas condiciones tasadas¹⁷ y la reducción del 20% del rendimiento neto por mantenimiento o creación de empleo.

a. La práctica deportiva y el IVA

Los deportistas que desarrollen su actividad por cuenta propia con el ánimo de obtener rendimientos, constituyen sujetos pasivos del impuesto y, por lo tanto, los servicios deportivos que presten estarán sujetos al mismo, al tipo general, debiendo repercutir el IVA correspondiente y quedando obligados a cumplir con todas las prestaciones materiales y formales propias de este tributo¹⁸.

En particular, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) ha declarado:

- Que los deportistas no quedan sujetos al IVA por su participación en selecciones nacionales. La razón es obvia, en cuanto que se trata de una actividad que no se desarrolla por cuenta propia, sino por cuenta ajena.
- Que queda sujeta al impuesto la participación en torneos deportivos retribuidos.
- Que, igualmente, queda sujeta la impartición de clases particulares por deportistas.

¹⁷ Art. 32 LIRPF

¹⁸ MAGRANER MORENO, F.J. (1995), *Tributación de artistas y deportistas*, *Op.cit.*, págs. 135-148.

6. CESIÓN DERECHOS DE IMAGEN

a. Rendimientos del capital mobiliario

Cuando hablamos de rendimientos del capital mobiliario la Ley hace referencia a los siguientes conceptos¹⁹:

- a) Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
- b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- c) Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.
- d) Otros rendimientos del capital mobiliario.

El rendimiento neto será el resultado de restar a los rendimientos íntegros del capital mobiliario los gastos fiscalmente deducibles.

Rendimientos del Capital Mobiliario
(+) Rendimientos íntegros
(-) Gastos deducibles
= Rendimiento neto
(-) Reducciones
= Rendimiento neto del Capital Mobiliario reducido

Por lo que respecta a nuestro trabajo nos centraremos en el último punto, otros rendimientos del capital mobiliario, que es donde se engloban los derechos de imagen.

¹⁹ Art. 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF

De acuerdo con el art. 25.4 LIRPF, constituyen rendimientos del capital mobiliario “los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”. Esto no quiere decir que todo lo que perciba el deportista por la explotación de su imagen tenga esa consideración fiscal. Nos encontraremos con que el rendimiento derivado de la explotación económica de la propia imagen generará rendimiento del capital mobiliario únicamente en el caso de que el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos. Cuando así sea, el rendimiento del capital mobiliario, a diferencia de la mayoría de los rendimientos de este tipo, se va a integrar en la base imponible general (sujeto, por tanto, a la progresividad de la tarifa y no a la del ahorro) que está sujeta a un tipo proporcional. La razón no es otra que, conforme establece la Ley, está incluido en “otros rendimientos del capital mobiliario”, todos los cuales se integran en la base imponible general²⁰.

b. Rendimiento del trabajo

Si la cesión del derecho a explotar la imagen se lleva a cabo, por ejemplo, a favor de su club en el ámbito de la relación laboral que le une con él, lo que perciba por tal concepto será un rendimiento del trabajo.

c. Actividades Económicas

Si el deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo, lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica. La misma consideración tendrá lo que percibe el deportista cuando es él mismo el que explota su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando

²⁰ Vid nota 12.

rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada.

d. Imputación de renta

Además de generar rendimientos del trabajo, de actividad o del capital, la explotación económica de la imagen del deportista puede generar también imputaciones de renta. Como dijimos al principio, además de los rendimientos del trabajo, del capital, de actividad y de las ganancias patrimoniales, la base imponible podía integrarse también por las imputaciones de renta que establece la Ley. Uno de esos casos es, precisamente, el de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.

Dicha imputación de rentas²¹ tendrá lugar cuando se cumplan tres requisitos:

1. Que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero (primer cesionario).
2. Que preste servicios en el ámbito de una relación laboral.
3. Que el empresario (segundo cesionario) al que presta sus servicios laborales haya obtenido el derecho a la explotación de su trabajador adquiriéndoselo al primer cesionario.

A continuación, incluimos un esquema para facilitar la comprensión del sistema de imputación de rentas:

²¹ Art. 93 Ley IRPF



Imagen 1: Dividendos recibidos por el deportista, en su condición de socio mediante sociedad interpuesta.
Fuente: Elaboración propia

La situación de partida es una relación jurídica entre el club o sociedad deportiva y el deportista en virtud de la cual el club efectúa una serie de pagos (salario) al deportista como contraprestación de la relación laboral personal realizada por el deportista.

Seguidamente se constituye una sociedad a la que el deportista cederá el derecho de explotación de su imagen. Esta sociedad tiene la peculiaridad de que sus socios únicos o mayoritarios son el propio deportista y/o familiares de éste y, en ocasiones, esta sociedad se encuentra fuera del territorio español o incluso en un paraíso fiscal.

De forma consecutiva a esta primera cesión, la sociedad deportiva (por sí misma o mediante otra entidad vinculada al mismo) adquiere de aquella sociedad y de forma onerosa los derechos para explotar la imagen de aquel deportista.

Así las cosas, el club o la sociedad empleadora realiza dos tipos de pagos a dos sujetos distintos. Por una parte, abona al deportista el sueldo que se derive de

la relación laboral y, por otra parte, paga a la sociedad interpuesta las cantidades acordadas por la segunda cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista. En este ámbito, es habitual que el deportista y la sociedad empleadora pacten una disminución del sueldo laboral a cambio del pago de una mayor cantidad por los derechos de imagen. Y ello es así puesto que, en definitiva, estos pagos por la cesión de la explotación de imagen van a desembocar indirectamente en el deportista en forma de dividendos en virtud de su condición de socio de la sociedad interpuesta.

Las razones de este modo de proceder son esencialmente las siguientes²²:

- El deportista evita la progresividad impositiva del gravamen sobre la renta mediante la cesión descrita a la sociedad interpuesta.

- Por su parte, la sociedad interpuesta, que es la directa perceptora de los rendimientos por la explotación de la imagen del deportista, tributa por éstos, en el mejor de los casos, a un tipo proporcional según la normativa del impuesto sobre sociedades. No obstante, en ocasiones esta tributación es inexistente, como venimos indicando, ya que la sociedad está radicada en otro país o incluso en un paraíso fiscal.

El precepto tolera este tipo de comportamiento fiscal cuando los rendimientos del trabajo obtenidos directamente por el sujeto pasivo (persona física) supongan el 85 por 100 o más de la cantidad total pagada por el empleador (en el que hay que incluir las rentas por trabajo y las cantidades por la explotación del derecho de imagen que ha sido cedido).

La cantidad a imputar será lo que pague el empresario por obtener la cesión, menos lo que el trabajador haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, más el ingreso a cuenta del 24% que ha de efectuar aquél sobre lo que satisfaga

²² IUSQUARE BLOGSPOT (2012): «Desmontando el IRPF: el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen». *iusquare.blogspot.com*. [iusquare: Desmontando el IRPF: el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen](http://iusquare.blogspot.com)

por obtener la cesión únicamente en el caso de que el pago se efectúe a un no residente.

e. Ejemplos prácticos

A continuación, expondremos dos casos reales de fraude fiscal relacionados con el rendimiento de capital mobiliario que se dieron en España en 2012 con los futbolistas Luis Figo y Samuel Eto'o.

En el caso de Figo, el Tribunal Supremo²³, dictó sentencia el 13 de marzo de 2012 ratificando la resolución de la Audiencia Nacional de fecha 30 de septiembre de 2005, la cual desestimaba el recurso interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta contra actos de liquidación dictados por el Inspector Regional de Cataluña el 11 de marzo de 2003, referentes al IRPF, ejercicios 1997, 1998 y 1999, y que condenó al portugués a pagar a Hacienda casi 2,5 millones de euros en concepto de IRPF, cuando militaba en el club azulgrana, antes de su fichaje por el Real Madrid.

Figo alegó que ya había pagado en 2002 el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sus pretensiones no fueron estimadas. El portugués basó su defensa en la infracción del Real Decreto de relaciones laborales de los deportistas profesionales, al otorgar la consideración de salario a los derechos de imagen cedidos temporal o indefinidamente a terceros, en su caso a Super Sport Limited, pero el Supremo denegó su impugnación en marzo de 2012²⁴.

Tres meses después, en junio del 2012, el Juzgado de Instrucción nº1 de Barcelona admitió a trámite la querrela presentada por la Fiscalía de Barcelona contra Eto'o y su representante, Josep Maria Mesalles. El delantero camerunés pasó entonces a ser investigado por presuntamente haber defraudado a Hacienda

²³ STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 13 marzo 2012, Recurso de Casación núm. 4559/2008. RJ 2012\3362; ECLI:ES:TS: 2012:1477

²⁴ La Vanguardia (2012): «Figo tendrá que pagar 2,4 millones a Hacienda» www.lavanguardia.com [Figo tendrá que pagar 2,4 millones a Hacienda](#)

3,5 millones de euros, entre 2006 y 2009, años en los que también estuvo ligado al Barça. La presunta trama de Eto'o consistía en simular que sus ingresos percibidos por derechos de imagen (tanto del Barcelona como de la marca deportiva Puma) habían sido cedidos a dos sociedades residentes en Hungría y España con la finalidad de reducir fraudulentamente su tributación.

De esta forma, Eto'o, simulando esta cesión de derechos a empresas de los países mencionados, ocultó a Hacienda las rentas desviadas hacia la sociedad húngara y declaró las rentas desviadas hacia la sociedad española, pero a un tipo impositivo inferior al que le correspondía por la Ley IRPF²⁵.

Finalmente, el delantero africano, fue condenado a pagar cuatro multas, una por cada delito, que ascendieron a 1,8 millones de euros. Dado que no tenía antecedentes penales, se acordó la suspensión de la pena privativa de libertad, la cual había sido atenuada por el reconocimiento de hechos y reparación del daño por el valor de las cuotas defraudadas.

²⁵ Europa Press Catalunya(2022):«Samuel Eto'o acepta una multa de 1,8 millones por fraude a Hacienda y evita la cárcel» *europapress.es*. <https://www.europapress.es/catalunya/noticia-samuel-etoo-acepta-multa-18-millones-fraude-hacienda-evita-carcel-20220620123145.html>

7. REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DE APLICACIÓN A LOS DEPORTISTAS

Sobre la base imponible general se practican una serie de reducciones, cuya aplicación determina la base liquidable general. Entre ellas se encuentran las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento que recogen las aportaciones a distintos sistemas de previsión social²⁶, entre otros a:

- a) Planes de pensiones.
- b) Mutualidades de previsión social que cumplan estos requisitos:
 - Que el aportante sea un profesional no integrado en el RETA.
 - Que la Mutualidad sea un sistema alternativo a la Seguridad Social.
 - Que la Mutualidad cubra prestaciones análogas a las de la Seguridad Social.

No obstante, la reducción tiene un tope, pues como límite máximo conjunto para todas las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social se establece la menor de las dos siguientes cantidades²⁷:

- i) El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. El porcentaje se eleva al 50% para contribuyentes mayores de 50 años.
- ii) 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

²⁶ Art. 51 Ley 35/2006 del IRPF y modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No residentes, y sobre el Patrimonio.

²⁷ Art. 52 Ley 35/2006 del IRPF y modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No residentes, y sobre el Patrimonio.

Las aportaciones que no puedan ser deducidas podrán serlo en los cinco ejercicios siguientes.

8. CONCLUSIONES

Este trabajo nos ha permitido adentrarnos en el mundo de la fiscalidad y conocer de cerca los tributos por los que se rigen los deportistas, así como las diferencias fiscales por las que se caracterizan.

Hemos visto que los impuestos principales a los que están sujetos son el IRPF, IRNR, IAE y el IVA.

Un aspecto destacable de los deportistas, a efectos fiscales, es la posibilidad de poder declarar algunas de sus rentas como irregulares, para poder paliar la progresividad del impuesto hasta en un 40%. Esto crea mucha polémica porque hay quien defiende que todos los ingresos que reciben los deportistas deberían ser tratados como rentas irregulares debido a la brevedad de su vida laboral y a la generación de ingresos en un concreto ejercicio económico, como la prima de fichaje, por ejemplo. Nosotros defendemos que la fiscalidad del deportista debería ser objeto de revisión, aplicando criterios eventuales hacia el deportista de élite durante el tiempo que ejerza como tal, no siendo así cuando finalice su carrera deportiva.

Es innegable que para los deportistas profesionales tienen mucha importancia los ingresos que perciben por la explotación de su imagen. Según las características de esta cesión que se produce al efecto, hemos visto que puede estar gravada a distintos tipos y conceptos:

En caso de que, según los criterios que establece la Ley, el deportista no tenga residencia habitual en territorio español, deberá tributar por el Impuesto de la Renta de los No Residentes por la renta obtenida en dicho territorio. El Convenio de la OCDE suscrito entre varios países juega un papel muy importante para evitar la doble imposición del impuesto.

Tras el estudio del supuesto práctico y la lectura de diversos casos de fraude fiscal, podemos decir que la regulación tributaria de los deportistas es muy extensa y cuenta con muchas excepciones y peculiaridades. A pesar de ello, existen muchas

lagunas en este tema y muchas veces se crean confusiones respecto a la manera en que se debe tributar. Los casos más complejos incluso deben ser estudiados por parte de la Agencia Tributaria para, tras varios meses de análisis, llegar a la resolución del mismo e imputar al contribuyente las cuotas legales, si realmente se tratara de fraude.

Esta postura de la Agencia Tributaria se debe a los numerosos intentos de fraude que se dan entre los deportistas profesionales, los cuales intentan a toda costa la elusión fiscal.

Una posible solución, para minimizar el riesgo o la tentación de que un deportista con altos ingresos se vea atraído por la posibilidad de defraudar u ocultar sus ingresos a Hacienda, sería establecer un tipo impositivo que grave los derechos de imagen muy próximo al IRPF actual, revisar los últimos dos tramos de dicha Ley, en su vertiente autonómica y estatal. Aunque esto implicaría coordinar diferentes niveles de la Administración (autonómica y estatal), de esta forma se desincentivaría el ánimo del deportista a buscar fórmulas para incumplir sus obligaciones fiscales.

Otra medida que podría ser adoptada teniendo en cuenta que, como norma general, en el caso de deportistas de élite se produce una prematura finalización de su carrera, es regular la posibilidad de que, a diferencia de lo contemplado para el resto de contribuyentes, pudieran rescatar el plan de pensiones en el que en su caso hubieran invertido una vez que abandonen la práctica del deporte, en lugar de tener que esperar a cumplir los 65 años.

Tras el estudio realizado concluiremos que las reducciones de las bases imponibles que se aplican a los deportistas no deberían tener el mismo límite que el resto de contribuyentes. A nuestro juicio y en atención a la brevedad de su vida profesional, no deberían tener el mismo límite que el establecido para el resto de contribuyentes.

9. ANEXOS

ANEXO 1 – Tablas de la documentación

Nombre	Autor	Título	Fuente
Tabla 1	Elaboración propia	Bases imponible IRPF	Agencia Tributaria

ANEXO 2 – Imágenes de la documentación

Nombre	Autor	Título	Fuente
Imagen 1	Elaboración propia. Canva.	Dividendos recibidos por el deportista	http://iusquare.blogspot.com/

10. BIBLIOGRAFÍA

INFOGRAFIA

- MAGRANER MORENO, F.J., (1995): *Tributación de artistas y deportistas*. Editorial Agata. Valencia. ISBN: 9788482350615
- MAGRANER MORENO, F.J. (2019): *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. Tirant Lo Blanch. Valencia. ISBN: 9788413130347
- MORÓN PÉREZ, C. (2012): *La tributación de los deportistas*. *Anales de Derecho*, 30. Universidad de Murcia. ISSN electrónico: 1989-5992
- RIBES RIBES, A. (2013): *Crónicas Tributarias. Interpretación Tributaria del artículo 17.2 del convenio de doble imposición*. Universidad de Alicante.
- TORIBIO BERNÁRDEZ, LUIS (2019): *La dimensión internacional del fútbol desde la perspectiva del derecho tributario*. Universidad de Sevilla. Sevilla.

WEBGRAFÍA

- Agencia Tributaria. (2022). Recuperado de AEAT website: [Agencia Tributaria: Impuesto sobre la Renta de no Residentes: rentas obtenidas sin establecimiento permanente](#)
- Agencia Tributaria. (2022). Recuperado de AEAT website: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-regimen-transparencia-fiscal-internacional/medidas-evitar-doble-imposicion.html>
- El exfutbolista Samuel Eto'o acepta una multa de 1,8 millones de euros por fraude a Hacienda. (2022). Recuperado de La Vanguardia website: <https://www.lavanguardia.com/gente/20220620/8352766/futbolista-eto-acepta-multa-1-8-millones-fraude-hacienda-evita-carcel-mmn.html>

- El Supremo condena a Luis Figo a pagar 2,5 millones de euros a Hacienda. (2022). Recuperado de La información website: https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/el-supremo-condena-a-luis-figo-a-pagar-2-5-millones-de-euros-a-hacienda_Z1fO83BCrAfFpDQRlixRI4/
- <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/irnr-sin-establecimiento-permanente.html>
- Ineaf Bussiness School. (2022). Recuperado 27 de octubre de 2022, de La Vanguardia website: www.ineaf.es
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2022). Recuperado de Gob website: [Convenios de doble imposición: Ministerio de Hacienda y Función Pública](#)
- Temática Jurídica. (2022). Recuperado de Ius Quare website: <http://iusquare.blogspot.com/2012/08/desmontando-el-irpf-el-regimen-de.html>