

“LA TRIBUTACIÓN DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL”

AUTOR: SERGIO SÁNCHEZ TERRONES
TUTOR: JUAN BENITO GALLEGO LÓPEZ



RESUMEN

El objetivo de este trabajo consiste en determinar la tributación de las rentas obtenidas por el futbolista profesional en el ejercicio de su actividad por cuenta ajena, esto es, bajo la dependencia de un club deportivo o una sociedad anónima deportiva (SAD).

Durante el trabajo, se irán analizando las rentas que el futbolista profesional puede obtener, calificando las mismas e integrándose en la base imponible correspondiente al impuesto del que realice el hecho imponible.

La mayor parte del trabajo, analizará las rentas obtenidas por el futbolista profesional en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y ello es así por cuestiones obvias, ya que es en este impuesto donde el futbolista profesional deberá declarar las rentas obtenidas por el ejercicio de su actividad. Será en este punto donde se entrará en detalle, sobre la tributación de la cesión de los derechos de imagen de los futbolistas, tema de máxima actualidad y complejidad, ya que como todos habremos leído, oído o visto, las rentas obtenidas por la cesión de estos derechos, son un tema que está en boca de todos.

También se estudiarán las rentas de los futbolistas profesionales, que aun estando bajo la dependencia y ajenidad del club deportivo o SAD, pueden generar la tributación por el futbolista en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se analizará la tributación del futbolista no residente, adentrándonos en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes y en los Convenios bilaterales que España tiene suscritos con los diferentes países para evitar la doble imposición. En este punto hablaremos de la mal denominada “Ley Beckham” y la evolución que ha tenido desde su entrada en vigor.

Para lograr que el trabajo expuesto no solo tenga relevancia teórica, el mismo vendrá acompañado de un supuesto ficticio con el que se pondrá de manifiesto todo lo expuesto en cada punto.

Índice.....	2
Abreviaturas.....	4
Introducción.....	6

I Los futbolistas profesionales y su tributación: una visión panorámica..... 8

1. El futbolista profesional.....	8
1.1. El salario del futbolista profesional.....	10
1.2. Las retribuciones en especie. Las formulas flexibles de retribución.....	14
1.3. Los seguros médicos.....	16
1.4. La retención de las rentas obtenidas en concepto de salario.....	16
2. Derechos de explotación de imagen.....	18
2.1 Caso Messi.....	25
3. Rentas derivadas de contratos publicitarios, participación en espectáculos deportivos y rentas derivadas de la autoexplotación de los derechos de imagen del futbolista profesional.....	26
4. Los premios obtenidos por el futbolista profesional.....	29
5. Rentas exentas.....	31

II Aspectos conflictivos sobre la tributación internacional de los futbolistas profesionales.....35

1. Los CDI.....	35
2. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección Española de fútbol.....	40
2.1. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de	

fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución de la Eurocopa de Austria 2008.....	41
2.2. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución del mundial de Sudáfrica 2010.	41
2.3. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución de la Eurocopa Ucrania 2012.	42
3. La tributación de las rentas de los deportistas no residentes.....	43
3.1. Los futbolistas y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	44
3.2. La Ley Beckham.....	50
3.3. El caso Cristiano Ronaldo.....	52
CONCLUSIONES.....	53
BLIBLIOGRAFÍA.....	56
ANEXOS.....	60



ABREVIATURAS

Art.	=	Artículo
AEAT	=	Agencia Española Administración Tributaria
AFE	=	Asociación de Fútbol Profesional.
B.I.	=	Base Imponible
BOE	=	Boletín Oficial del Estado
CE	=	Constitución Española
CDI	=	Convenio para evitar la Doble Imposición
CSD	=	Consejo Superior de Deportes
DGT	=	Dirección General de Tributos
IAE	=	Impuestos sobre Actividades Económicas
IRNR	=	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	=	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	=	Impuesto sobre Sociedades
IVA	=	Impuesto sobre el Valor Añadido
LFP	=	Liga de Fútbol Profesional
LIRPF	=	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIVA	=	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
RD	=	Real Decreto
RETA	=	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
RIRPF Físicas	=	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIVA	=	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido'
TJUE	=	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	=	Tribunal Supremo



INTRODUCCIÓN

Antes de que salieran los temas orientativos para la elaboración del Trabajo de Fin de Máster, en mi cabeza ya se vislumbraba el ámbito en el que se iba a desarrollar el presente trabajo, puesto que siempre me ha despertado curiosidad la tributación de los futbolistas profesionales.

El fútbol se vive con gran pasión en nuestro país, ya sea a la hora de practicarlo, de visionarlo o de ejercerlo de manera profesional. Es en este último ámbito donde me voy a centrar durante todo el trabajo, ya que la práctica *amateur* del fútbol tiene escasa relevancia en el plano fiscal.

El fútbol genera millones y millones de euros de forma anual, cifras que no son fáciles de asimilar, pero están ahí, y por todas ellas se ha de tributar, ya sea de una manera o de otra, deben de *pasar por caja*.

Mi pueblo natal, Aspe, fue, hace no mucho tiempo, noticia, por ser la ciudad española con más jugadores de fútbol en Primera y Segunda División por número de habitantes¹. Este dato hizo que reflexionara sobre lo que debería tributar un jugador de fútbol por el ejercicio de su actividad, actividad que como todos sabemos, es muy bien retribuida pero dichas retribuciones tienen un corto periodo de generación, ya que según las estadísticas la carrera del futbolista profesional termina sobre los 36 años.

Un jugador de primera división en España tiene un salario anual mínimo, fijado por Convenio, de 155.000,00 euros (13 veces el salario mínimo interprofesional en España) perteneciendo esta cantidad exclusivamente a rendimientos del trabajo, cifras que llegan a un dispararse aún más si vemos la nomina de los dos grandes astros de nuestro país, Messi y Cristiano Ronaldo que superan los 150.000.000 millones de euros.

Como veremos durante la exposición del trabajo, estas retribuciones, que no son las únicas que un jugador de fútbol profesional obtiene, se componen de varias partidas,

¹<http://www.aspe.es/webs-municipales/deportes/noticias/752-aspe-se-convierte-en-la-ciudad-espanola-con-mas-jugadores-de-futbol-en-primera-y-segunda-division-por-numero-de-habitantes>. Consultado el 13 de mayo de 2017.

pudiendo ser calificadas como rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario o ganancias patrimoniales.

De la misma manera que analizaremos la tributación de las rentas obtenidas por el deportista profesional, también haremos mención a la evasión de impuestos y el fraude fiscal, llevada a cabo por alguno de estos “contribuyentes”, centrándose esta práctica antijurídica en lo que a los rendimientos del capital mobiliario se refiere, concretamente a la cesión de derechos de imagen. Para analizar este supuesto se expondrá un caso que ha sido bastante mediático durante los últimos años, y del que el Tribunal Supremo ha dictado Sentencia confirmatoria en estas últimas semanas, el caso del jugador del F.C. Barcelona, Lionel Andrés Messi Cuccittini.

Por otro lado, aunque este trabajo se centre principalmente en la tributación del futbolista profesional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también serán objeto de estudio las rentas obtenidas por el futbolista profesional que puedan considerarse sujetas al IVA, y aquellas rentas que puedan dar lugar a confusión sobre si pertenecen al ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido o por el contrario han de ser gravadas por el IRPF.

En cuanto a las rentas obtenidas por nuestros futbolistas en el plano internacional destacaremos las obtenidas por la selección española de fútbol en la Eurocopa de 2008 y en el Mundial de 2010, que no estuvieron a salvo de polémicas. Estas retribuciones obtenidas por la consecución de dichos campeonatos, nos permitirán conocer los mecanismos existentes en la fiscalidad internacional para evitar la doble imposición internacional, los CDI.

La finalidad de este trabajo es ofrecer a las personas ya iniciadas en plano fiscal y tributario, una visión más especializada de la tributación de este sector.

Para lograr que este trabajo se mas dinámico, voy a seguir durante toda la exposición un ejemplo ficticio, de elaboración propia, sobre un jugador de fútbol, ejemplo para el que se ha prestado un jugador de fútbol amateur de mi ciudad natal, al cual no le hubiese importado verse inmerso en la fiscalidad objeto de estudio de este trabajo.

I. Los futbolistas profesionales y su tributación: una visión panorámica.

Como hemos mencionado en la introducción del presente trabajo, el futbolista profesional tributará por uno, o varios, de los siguientes impuestos:

IRPF: Deberán tributar todos los futbolistas profesionales residentes en España que obtengan rentas por el ejercicio de su actividad, ya sea por cuenta ajena o por cuenta propia.

IRNR: Deberán tributar por IRNR todos los futbolistas profesionales no residentes que obtengan rentas no exentas en nuestro país.

IVA: Deberán tributar por este impuesto todos los futbolistas profesionales que aun no ejerciendo su actividad profesional de manera independiente, obtengan rentas sujetas a este impuesto.

Como vemos no existen impuestos especiales para deportistas, son los mismos impuestos para todos los contribuyentes. Otra cuestión es que, en el cuerpo normativo que regulan dichos impuestos, se encuentren algunos artículos referidos particularmente a dichos sujetos pasivos, y son estos artículos especiales los que vamos a desarrollar durante este capítulo².

1. El futbolista profesional

En este apartado vamos a explicar qué se entiende por futbolista profesional, y a enumerar las rentas obtenidas por el mismo, para posteriormente clasificarlas y desarrollar la tributación en el impuesto correspondiente.

Para hallar la definición del futbolista profesional, primero deberemos conocer que se entiende por *deportista profesional* y que régimen se le aplica a este profesional, puesto que el futbolista no deja de ser un deportista profesional. Para ello deberemos acudir al

²GOMARA CAVAR. Xavier Albert “Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la ley 35/2006” Ponencia impartida en la Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT celebrada en Las Palmas de Gran Canaria el 2 de marzo de 2007.

Real Decreto 1006/1985 por el que se desarrolla la actividad especial del deportista profesional, actividad de carácter especial que viene establecida en el Estatuto de los Trabajadores³. Como vemos, la norma, ya califica a esta relación como de carácter especial, lo que nos indica que estos sujetos pasivos, se regirán, en parte, por una normativa “especial”.

El artículo 1.2 del RD 1006/1985 establece que *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*. Como vemos, para que se pueda encuadrar al deportista profesional en esta categoría especial deberá reunir 3 notas definitorias: en primer lugar, el deportista deberá prestar sus servicios para un club o entidad deportiva bajo los criterios de independencia y ajenidad, en segundo lugar, esta actividad deberá desarrollarse de manera voluntaria, y en tercer lugar, dicha actividad deberá ser **retribuida**. Es en esta última nota donde nos vamos a centrar, en la retribución del futbolista profesional.

Habiendo definido los caracteres del deportista profesional, pasemos a definir qué se entiende por futbolista profesional, debiendo acudir al artículo 2 del Convenio para la actividad del fútbol profesional suscrito entre la LFP y la AFE, el cual viene a definir como futbolista profesional a aquel deportista profesional que ejerza la práctica del fútbol, por cuenta ajena y en virtud de una relación establecida con carácter regular bajo el ámbito de organización y dirección de un club deportivo o SAD, a cambio de una retribución.

Una vez que hemos fijado el punto de atención sobre la retribución del futbolista profesional, debemos enlazarla con el hecho imponible de los diferentes impuestos a los

³Artículo 2. Relaciones laborales de carácter especial.

1. Se considerarán relaciones laborales de carácter especial:

- a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c).
- b) La del servicio del hogar familiar.
- c) La de los penados en las instituciones penitenciarias.

d) La de los deportistas profesionales.

que se verán sujetas la rentas obtenidas por los futbolistas durante el ejercicio de su actividad.

Por tanto, una vez visto que el futbolista profesional es aquel que obtiene rentas por la realización de su trabajo, y que estas rentas deberán tributar conforme a los impuestos existentes en nuestro país⁴, pasamos a detallar de manera pormenorizada las rentas objeto de tributación.

Antes de comenzar, hay que recalcar que no todas las rentas obtenidas por el futbolista profesional deberán tributar, ya que como veremos, existen rentas obtenidas por los futbolistas profesionales que quedarán exentas de tributación.

1.1. El salario del futbolista profesional

El artículo 19 del Convenio para la actividad del fútbol profesional, establece que “*las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente*”. Como se puede ver, es en esencia lo contenido por el artículo 17.1. LIRPF.

Es en el artículo 20, siguientes y concordantes, del Convenio donde se detalla de forma explícita que se entiende por salario, no dejando lugar a dudas sobre los rendimientos por los que se debe tributar, estableciendo que “*los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: **Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso.***” No obstante, los rendimientos obtenidos por el futbolista profesional en concepto de cesión temporal o definitiva a otro club también serán considerados como rendimientos del trabajo.

La ***Prima de Contratación o Fichaje*** es la renta que recibe el futbolista al ser contratado por el club deportivo o SAD. Esta renta está considerada como rendimiento

⁴ Vid. ALIAGA AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en VV.AA., “Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos” (Coordinador: ALIAGA AGULLÓ, Eva) 4ª.ed. Tiranch Lo Blanch, Valencia, 2017 pág. 31 y ss.

del trabajo, por lo que se integrará en la base imponible general del futbolista profesional. Esta prima de fichaje podrá ser objeto de la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF si se cumplen los requisitos establecidos al efecto.

La **Prima de Partido** consiste en una renta que el club deportivo puede fijar por cada partido que el futbolista dispute, gravándose de la misma manera que la prima de contratación o fichaje.

El **Sueldo Mensual** del futbolista profesional, es la renta primordial por el ejercicio de su profesión, no existiendo diferenciación alguna respecto a la de cualquier trabajador, ahora bien, las cantidades abonadas a estos contribuyentes no son las que estamos acostumbrados a ver. Solo a efectos ilustrativos vamos a detallar lo que un jugador de fútbol profesional cobra según convenio, para hacernos una idea de la magnitud de las cifras que manejan estos sujetos pasivos tan “especiales”.

Según el artículo 24 del Convenio Colectivo del fútbol profesional, un futbolista de primera y segunda división “*percibirá, cada año de vigencia de su contrato, doce sueldos mensuales de una cuantía mínima de:*

• *Temporada 2016/2017:*

1. *ª División: 6.500,00 €/mes.*

2. *ª División: 4.000,00 €/mes.*

• *Temporada 2017/2018: Las cantidades de la temp. 2016/2017 + IPC.*

• *Temporada 2018/2019: Las cantidades de la temp. 2017/2018 + IPC.*

• *Temporada 2019/2020: Las cantidades de la temp. 2019/2020 + IPC”.*

El **Plus de Antigüedad** se recoge en el artículo 26 del Convenio que regula la actividad del fútbol profesional, siendo esta renta aquella que se abona por cada dos años de permanencia que el futbolista permanezca en el club. Esta renta no tendrá la consideración de rendimiento irregular como si la tendrá el **premio por antigüedad**, que es aquella renta que recibe el futbolista profesional al término de su relación laboral con el club si este ha permanecido en el mismo durante 6 o más temporadas. Este premio se cuantifica en el artículo 32 del convenio de la siguiente manera:

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

• Para la temporada 2016/2017:

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

Para 8 temporadas de antigüedad: 44.500,00 €.

Para 7 temporadas de antigüedad: 31.300,00 €.

Para 6 temporadas de antigüedad: 19.250,00 €.”

Como es evidente, este rendimiento tiene un periodo de generación superior a los dos años, por lo que cumpliendo con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, se podrá aplicar un 30% de reducción sobre estos rendimientos.

La ***clausula de rescisión*** o ***traspaso***. La clausula de rescisión es un método de liberación del futbolista profesional, por la cual el club deportivo o SAD rescinde la relación laboral existente entre ambos mediante el abono de una determinada cantidad. El traspaso, es una figura parecida a la clausula anterior, con la diferencia de que en este interviene un nuevo club/SAD donde el jugador es “traspasado”. La tributación de estas rentas no ha sido una cuestión pacífica, puesto que se mueven en el territorio de dos impuestos, el IRPF y el IVA. El artículo 4.º uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor añadido, establece que están sujetas a este impuesto *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si estas se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*. En cambio, el artículo 78, apartado 3, número 1º de la misma ley establece que *“las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto”*. La consulta V3549-16 da respuesta a este paradigma, basándose en los criterios fijados por el TJUE en sus Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, Sentencia Mohr, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, Sentencia Landboden, para declarar que *“el contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado*

por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/93, sentencia Tolsma en la que se establece que “una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”

En este sentido, en virtud de todo lo expuesto, el importe de la indemnización no supone la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto que pudiera realizar el jugador a favor del club que asume su desembolso, en este caso, el consultante. Por tanto, cabe concluir que de la cuantía satisfecha al jugador por el club para que el jugador haga efectiva la misma, no se deriva operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”⁵.

Una vez ha quedado claro que las rentas obtenidas por el futbolista profesional relacionadas con la cláusula de rescisión o traspaso, deben tributar por el IRPF, debemos calificarlas e integrarlas. Recientemente, la Dirección General de Tributos ha señalado en la consulta vinculante V3375-16 de fecha 18 de julio de 2016, que la tributación por el pago de las cláusulas de rescisión de los contratos de los futbolistas profesionales, tienen la calificación de ganancia patrimonial en el IRPF, cambiando la calificación que venía ostentando como rendimiento del trabajo a Ganancia patrimonial⁶.

Anteriormente, cuando un jugador era transferido a otro club mediante el pago de su “ficha”, este rendimiento era considerado como rendimiento del trabajo, hecho que cambió tras la publicación de la consulta V3375-16.

Este cambio sentado en la DGT lo explica la firma, Blaw&Tax en su artículo publicado en fecha 14 de noviembre de 2016 “Tras la publicación de la consulta vinculante V3375-16, cambia la tributación de las cláusulas de rescisión. En esta consulta, la DGT

⁵ Vid. Consultas V3549-16 y V3579-16.

⁶ <https://www.blaw.es/blog/64-nueva-doctrina-de-la-direccion-general-de-tributos-sobre-la-tributacion-del-pago-de-las-clausulas-de-rescision-del-contrato-de-deportistas-profesionales.html>. Consultado el 25 de mayo de 2017.

incide en que las percepciones que recibe el jugador, procedentes de un club de destino, efectivamente, están sujetas al IRPF, pero con la calificación de ganancias patrimoniales (no de rendimientos del trabajo). Por lo tanto, tal ganancia patrimonial queda inmediatamente neutralizada por la pérdida patrimonial que acontece inmediatamente después, cuando el jugador transfiere ese mismo importe a su club de origen”.

Como vemos, este cambio supone una novedad respecto a este tipo de rendimiento tan habitual en el mundo del fútbol, lo que no cambia es la integración de este tipo de rendimiento que pasa a integrarse en la base imponible general.

El futbolista profesional obtendrá la mayor parte de sus rentas en concepto de salario, no siendo este punto diferente al del contribuyente que no tenga esta consideración de futbolistas, siendo el IRPF, el impuesto que gravará la mayor parte de las rentas obtenidas por el futbolista profesional en concepto de salario⁷.

El artículo 17.1 RIRPF establece que son 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*” y el apartado 2 j) del mismo artículo incluye las rentas derivadas de las relaciones de carácter especial.

1.2. Las retribuciones en especie. Las formulas flexibles de retribución.

Las retribuciones en especie.

Es común que en el mundo del deporte profesional, que los futbolistas luzcan vehículos de alta gama, o que residan en inmuebles que el club dispone para el uso de sus trabajadores. Este aspecto no difiere del que se le da al trabajador que no se incardina en esta relación especial, si bien, es necesario recordar que estos usos también son rendimientos del trabajo y el futbolista tendrá que tributar por ellos, valorando dichos rendimientos conforme lo establecido en el artículo 43 LIRPF:

⁷ Vid. DELGADO GARCIA, Ana María: “Régimen fiscal de los deportistas” en VV.AA., “Fiscalidad del deporte” (Coordinador DELGADO GARCÍA, Ana María), J.M. Bosch Editor, 2008 pág. 190 y ss.

- Por el uso de vivienda:
 - o Propiedad del club:
 - 10% del valor catastral de la vivienda objeto de disfrute si este valor no ha sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.
 - 5% del valor catastral si por el contrario dicho inmueble ha sido revisado o modificado.
 - o No propiedad del club: En este caso, la valoración de este rendimiento se obtendrá en función del coste para el pagador.

- Por el uso del vehículo:
 - o En el caso de entrega del bien: La valoración de este rendimiento será la del coste de adquisición del vehículo por parte del club, incluido los tributos que graven la operación.
 - o En el caso de uso del bien: el 20% anual del coste de adquisición.
 - Si el vehículo cedido se catalogara como eficiente energicamente, conforme al artículo 48 bis RIRPF, el valor imputable como rendimiento del trabajo podrá reducirse en un 30%.

Las formulas flexibles de retribución.

Hay que detenerse en este punto, puesto que las retribuciones en especie, pueden dar lugar a que el futbolista sea considerado sujeto pasivo del IVA. Los futbolistas profesionales serán sujetos pasivos del IVA cuando utilicen formas flexibles de retribución, es decir, cuando reciban retribuciones en especie renunciando a una parte de su retribución dineraria, así se pronunció la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 29 de julio de 2010, asunto Astra Zeneca A/S, según la cual en el autoconsumo por retribuciones en especie procede repercutir el IVA cuando se pudo deducir el IVA soportado. En España, la DGT, en su consulta V1379-11, plasmó lo dictado por el TJUE de la siguiente manera “...cabe concluir que en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador y la contraprestación percibida por el mismo se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, si el trabajo desarrollado por el empleado que percibe la retribución en especie y el salario percibido por el mismo no dependen de la percepción o no de esta retribución no dineraria, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación del servicio que constituye la retribución en especie y, por tanto, se tratará de una prestación de servicios efectuada a título gratuito.”.

La Ley 28/2014 modificó la valoración de las operaciones con prestaciones no dinerarias, debiéndose valorar conforme a la base imponible subjetiva, y no por la tradicional valoración de mercado, entendida esta como el precio que abonó para adquirir el bien en especie⁸.

1.3. Los seguros médicos.

Hay que hacer especial relevancia en este tema a los seguros médicos contratados por el club, ya que los futbolistas se incardinan dentro de un sector de riesgo, ya que estos últimos sufrirán probablemente alguna lesión durante el ejercicio de su actividad, siendo alguna de estas de carácter grave. Para valorar este seguro, se empleará la regla establecida en el artículo 43.1.d, que establece que la valoración de este rendimiento será conforme a la prima o cuota satisfecha por el club pagador. Dicha prima deberá ser calificada como rendimiento del trabajo y deberá integrarse en la base imponible general.

1.4. La retención de las rentas obtenidas en concepto de salario.

Las cantidades obtenidas por los rendimientos del trabajo estarán sujetas a retención conforme a lo establecido en el artículo 101 LIRP, desarrollado por el artículo 85 del RIRPF, y este uno de los puntos claves de la tributación del futbolista profesional, puesto que dado el alto nivel de rendimientos obtenidos deberán practicar una retención bastante elevada sobre dichas rentas, quedando fijada la cuota de retención para este año conforme a la siguiente tabla:

⁸ GARCÍA NOVOA, César: “La reforma fiscal y el mundo del fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento* núm. 47/2015 parte Doctrina (versión digital).

Tabla 1.1. Base, cuota y tipo aplicable de las retenciones del rendimiento del trabajo

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

Para hallar el rendimiento neto de los rendimientos del trabajo es necesario disminuir el rendimiento integro, compuesto por la suma de los rendimientos del trabajo, en el importe de los gastos deducibles, siendo estos los recogidos por el artículo 19 de la LIRPF.

Por tanto, una vez obtenido el rendimiento neto del trabajo, y dando por sentado que no procede la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo establecida en el artículo 20 RIRPF, procederemos a integrar el resultado en la base general del sujeto pasivo.

Por lo que por todo lo expuesto, podemos concluir que las retribuciones satisfechas por el empresario, en nuestro caso del club deportivo o SAD, en concepto de salario serán consideradas como rendimiento del trabajo, y por tanto se integrarán en la base imponible general del contribuyente, siempre y cuando no caigan en las especialidades comentadas.

Como se dijo en la introducción, para hacer este trabajo más didáctico, vamos a analizar un supuesto ficticio y a determinar las rentas obtenidas por este futbolista.

Javier Cerdán Ramos, futbolista de renombre, ha sido fichado para la temporada 2016/2017 por el Aspense F.C. siendo las condiciones económicas las siguientes:

Por la prima de fichaje se ha obtenido una cantidad de 30.000 euros.

Por salario mensual se percibirán 10.000,00 euros, siendo la primera nomina satisfecha en septiembre.

Por prima por partido se fijan 1.000,00 euros, habiendo disputado a fecha de devengo del impuesto 11 partidos.

El club tiene un inmueble de su propiedad que presta a Javier Cerdán Ramos para su uso durante su permanencia en el club, teniendo un valor catastral de 100.000,00 euros, valor que ha sido revisado en el año 2013.

A su vez, el club ha puesto a su disposición un vehículo de alta gama que ha tenido un coste de 50.000,00 euros.

Dado que es conocido que Javier Cerdán Ramos, sufre de lesiones de rodilla de un modo frecuente, el club ha concertado un seguro medico por el que satisface una prima trimestral de 2.000,00 euros, habiendo satisfecho a 31 de diciembre dos cuotas trimestrales.

Se conoce, que Javier Cerdán Ramos, había obtenido por parte de su anterior club, el ASPE F.C, un premio a su trayectoria futbolística, satisfecho en julio de 2016 por importe de 30.000,00 euros.

En este supuesto serían rendimientos del trabajo las siguientes rentas: **30.000,00** euros por la prima de fichaje, **40.000,00** euros en concepto de nomina mensual, **11.000,00** euros por primas por partido, **5.000,00** por el uso del inmueble, **10.000** euros por el uso del vehículo, (hay que recordar que a esto deberemos de sumar el ingreso a cuenta practicado conforme a los artículos 42 y 43 LIRPF), **4.000,00** euros en concepto de primas por el seguro medico, y **21.000,00** euros por el premio obtenido por su anterior club por su trayectoria.

2. Derechos de Explotación de Imagen

Como es de sobra conocido, los derechos de imagen de un futbolista profesional dan mucho que hablar, ya que los rendimientos obtenidos por los mismos alcanzan cifras

inimaginables. En este punto del trabajo, vamos a clasificar los rendimientos obtenidos por el futbolista por el uso y cesión de los derechos de imagen.

Antes de nada, sería conveniente definir “*derechos de imagen*” para que no quede ninguna duda a lo que nos referimos en este apartado. Se entienden por “*derecho de imagen*” el Derecho que nos permite proteger la proyección de nuestra imagen y así evitar usos no deseados de la misma, quedando protegida por medio del artículo 18 de la Constitución Española y por el artículo 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. En términos del Tribunal Constitucional, en su Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 2001, la imagen “*es un derecho de la personalidad, derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que pueden tener difusión pública*”⁹.

La cesión de los derechos de explotación de imagen no es más que un contrato por el medio del cual, el futbolista profesional cede a un tercero ajeno, la utilización de su imagen, en los términos contenidos en el contrato a cambio de una contraprestación.

Una vez hemos definido qué se entiende por “*derechos de imagen*”, vamos a clasificar los rendimientos obtenidos por la cesión de dicho derecho.

Establece el artículo 25.4 d) LIRPF que serán rendimientos del capital mobiliario “*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.*”.

Si la cesión se realiza a favor del club para el que presta sus servicios el futbolista, los rendimientos obtenidos por dicha cesión serán considerados como rendimientos del trabajo. El artículo 28 del Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional que expone que “*Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus*

⁹ CASTRO SALMERÓN, Pedro: “La tributación por los derechos de imagen en deportistas y otros profesionales” Ponencia realizada en la Universidad de Barcelona, 2015.

derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20”.

Si la cesión se realiza en torno a un torneo deportivo, cediendo los derechos a la empresa promotora del torneo, la contraprestación recibida por dicha cesión tributará como rendimiento de actividades económicas.

Sólo serán considerados, como rendimiento de capital mobiliario, los ingresos percibidos por el futbolista profesional en virtud de la cesión de derechos de imagen realizada en favor un tercero que no esté ligado con el contribuyente del Impuesto, integrándose dichos rendimientos en la base imponible general, ya que, los rendimientos obtenidos en virtud del artículo 25.4 no se integran en la base imponible del ahorro.

Este tipo de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por el futbolista profesional, podrán ser objeto de reducción del 30% si se han generado en un periodo superior a dos años o que se califiquen como irregulares de acuerdo con el reglamento IRPF. Los rendimientos netos reducibles tienen un máximo de 300.000,00 euros y ello es así tras la modificación operada en el artículo 26.2 LIRPF por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre.

Ahora bien, no puede ser que un artículo tan “escueto” provoque tantos quebraderos de cabeza a los futbolistas profesionales (Messi, Cristiano Ronaldo, Xabi Alonso, Mascherano, Neymar, etc.) y como veremos a continuación, el problema no viene a raíz de este artículo, sino que tendremos que acudir al artículo 92 LIRPF para ver de que estamos hablando. El artículo 92 LIRPF 10 establece una imputación de rentas derivada de la cesión de derechos de imagen que el futbolista profesional deberá integrar en su base imponible general si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona, física o jurídica (cesión a un tercero).
- Que preste sus servicios a una persona o entidad en virtud de una relación laboral.
- Que el empresario al que presta sus servicios haya obtenido, previamente, el derecho a la explotación de los derechos de imagen del futbolista.

Esta imputación no procederá, en virtud del apartado 2 del citado artículo, cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo positivo anterior no sean inferiores al 85% de la suma de los rendimientos del trabajo obtenidos por el sujeto pasivo y la suma abonada al empresario por la explotación de los derechos de imagen, conociéndose la aplicación de este artículo como la “regla del 85/15”.

Este farragoso artículo, lo resume con una simplicidad digna de admirar, el abogado Jose Luis Botana en su artículo publicado el 23 de mayo de 2015 en la web de IUSPORT bajo el título de “Derechos de imagen y fiscalidad” lo que hace de la siguiente manera:

“Para tener una visualización más clara del entramado en cuanto a las partes participantes se refiere (club/futbolista/sociedad), destacamos entre las funciones de este problemático tridente:

Club: Remunera directamente al futbolista por el 85% del salario pactado y el 15% restante en concepto de derechos de imagen, lo abona a la sociedad que posee los derechos de explotación de la imagen del jugador.

Sociedad: El 15% recibido del club tributa al 25% en el Impuesto de Sociedades. Antes, la sociedad debe haber adquirido del futbolista el derecho para la explotación de su imagen al valor de mercado correspondiente.

Futbolista: El 85% en concepto de nómina recibido del club tributa al tipo establecido por IRPF. A su vez, el jugador cede sus derechos de imagen a una sociedad con la que

normalmente mantiene una relación directa, debiendo hacerlo por el precio de mercado que corresponde y con la obligación de que exista contrato que vincule a la partes.”.

Por lo tanto, la cantidad a imputar en la base imponible general del futbolista profesional que cumpla los requisitos del artículo 92 será la diferencia entre lo que el empresario haya abonado por la obtención del derecho de imagen y lo que el sujeto pasivo haya recibido por la cesión de explotación de su imagen.

Para entender este complicado artículo vamos a continuar con el ejemplo del futbolista del Aspense F.C.

Javier Cerdán Ramos, antes de firmar con su nuevo club decidió firmar la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad SPORT S.L por el valor de mercado que en ese momento se fijaba... El club acordó abonar su salario de la siguiente manera: el 85% de su salario se le ingresará directamente al jugador y el 15% se le abonará a la sociedad SPORT S.L.

¿Cómo tributará esta operación?

En ese caso, el futbolista del Aspense deberá tributar de la siguiente manera: Por rendimientos del trabajo, al tipo marginal fijado para el 2016 del 45% al ser superior a 60.000.00 euros.

La Ley 26/2014 realizó una modificación que afectó de manera directa al mundo del fútbol, extendiendo la figura de la transparencia fiscal internacional, recogida en el artículo 91 LIRPF, a las rentas obtenidas por la cesión de derechos de imagen a una sociedad extranjera que no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización. El cambio producido por la reforma imputa la totalidad de la base imponible de la sociedad no residente que carezca de medios económicos, mientras que el contenido anterior del artículo 91, solo imputaba determinadas rentas pasivas. Esta modificación ha sido objeto de estudio por parte de García Novoa, el cual nos muestra la finalidad de la reforma y los problemas que podrían derivarse de la aplicación de la misma, en los países con los que España tiene suscrito un Convenio de Doble Imposición de la siguiente manera:

“La nueva transparencia tiene como presupuesto incluso a rentas que no son pasivas, permitiendo su aplicación a entidades de países de la Unión Europea, y salvo que se acredite que la entidad realiza una actividad económica. Se trata de una medida anti-abuso que se aplica en todo caso, y no sólo en supuestos de notable artificiosidad (sentencia Cadbury-Schweppes de 19 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04) lo que permite cuestionar su proporcionalidad”

Además, la aplicación de la transparencia fiscal respecto a sociedades radicadas en países con los que España tiene Convenio de Doble Imposición, formulada bajo los auspicios del Modelo OCDE, genera dudas acerca de la posible vulneración del convenio. Aunque la propia OCDE ha aceptado la aplicación de la transparencia fiscal internacional (y la propia Acción 3 de BEPS pretende reforzar tal aplicación), en el Derecho comparado se ha cuestionado el recurso a la misma respecto a países con Convenio, destacando la sentencia del Tribunal Administrativo de Apelaciones de París de 30 de enero de 2001, en el supuesto Schneider . Esta resolución dispuso la inaplicabilidad del artículo 209-B del Code Général des Impôts , que incluye la transparencia fiscal internacional, en relación con países con los que Francia tenga convenio de doble imposición”¹¹.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando se cede a una sociedad no residente en España, los derechos de imagen de un futbolista profesional?

Las rentas satisfechas a estas empresas quedarán gravadas conforme a lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición en concepto de canon y no en concepto de beneficio empresarial, como pretendían varias de estas empresas domiciliadas en territorio holandés, consiguiendo así un ahorro fiscal máximo, aprovechándose de la redacción del Convenio de Doble imposición entre España y los Países Bajos.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3, de fecha 13 de abril de 2011, sentó jurisprudencia en este aspecto, puesto que determinó que las rentas satisfechas por estos conceptos, deberán considerarse como canones, y no como beneficios empresariales, a pesar de que el Convenio Hispano-Holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda

¹¹ GARCÍA NOVOA , César, “La reforma fiscal y el mundo del fútbol” ob. cit. (versión digital).

relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977, expresando en su fundamento de derecho tercero que *“El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad.*

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio...”.

*“...Los Comentarios al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio señalan que:
"11 (...) El párrafo 2 se refiere a los casos en los cuales los rendimientos de las actividades son atribuidos a otras personas. Si la renta de un artista es obtenida por otra persona y el Estado de la fuente no tiene autoridad legislativa para hacer abstracción de la persona que recibe la renta de modo que pueda gravar directamente al artista, el párrafo 2 prevé que la fracción de renta sobre la que el artista no puede ser gravado pueda sujetarse como renta de la persona que la recibe. Si la persona que recibe la renta es una empresa, el Estado de la fuente puede gravar dicha renta, aun cuando dicha empresa carezca de un establecimiento permanente en este país. (...) Hay tres casos principales de este género...”.*

“...A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna en caso de que exista. Por ello en el caso español, resultaría directamente aplicable el art. 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991, en

relación con el núm. 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda”¹².

2.1. Caso Messi

Desde hace unos años han surgido diferentes noticias relacionadas con el fraude y evasión de impuestos relativos a estos derechos de imagen, siendo uno de los más conocidos el del astro del F.C. Barcelona, Lionel Messi, el cual durante esta semana ha recibido la resolución del Tribunal Supremo que confirma la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, que en fecha 5 de julio de 2016 lo condenó por la comisión de tres delitos fiscales a 21 meses de cárcel.

La Sentencia dictada por la Audiencia Provincial, ratificada recientemente por el Tribunal Supremo, considera que Messi es culpable de 3 delitos fiscales en base a que el jugador del F.C. Barcelona, omitió declarar en el IRPF de los periodos 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen. Estos rendimientos fueron ocultados a la Hacienda Pública mediante una estrategia puesta en práctica a principios de 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquellas como la identidad de sus socios y las operaciones realizadas por los mismos. A su vez se formalizaban contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre estas sociedades y otras que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva, consiguiendo así que los ingresos obtenidos por el jugador se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin quedar sujetos los rendimientos obtenidos por la explotación de derechos de imagen.

En la misma Sentencia, concretamente en su Fundamento de Derecho segundo, se determina que: *“los peritos de la Agencia Tributaria han declarado en el plenario, ratificando su informe, que los rendimientos obtenidos por el jugador en la explotación*

¹² JUÁREZ GÓMEZ, Ángel: “Taxation of entertainers and sportpersons under domestic law” en VV.AA., “Taxation of Entertainers and Sportpersons Performing Abroad” (Editor MAISTO, Guglielmo) Amsterdam, IBFD Publications BV, 2016, pág 611-617.

e sus derechos de imagen debían tributar como rendimientos del capital mobiliario al no ser obtenidos en el ámbito de una actividad económica...” “... los ingresos derivados de contratos de cesión de derechos de imagen del obligado tributario suscritos con entidades no residentes en nuestro país, deberán integrarse en la base imponible del obligado tributario, concretamente en la base imponible general...” “La excepción la constituían las retribuciones que el club del jugador satisfacía por la cesión de sus derechos de imagen-exclusivamente como jugador de ese club-si superaban el 15% del total de las satisfechas al deportista por el club”.

Por todo ello, el jugador del F.C. Barcelona tuvo que reintegrar lo dejado de tributar, los recargos y sanción por haber infringido la normativa tributaria, sin olvidarnos de su condena a 21 meses de prisión por su comisión de 2 delitos fiscales.

Recientemente se ha conocido que la fiscalía ha presentado un informe en la Audiencia Provincial de Barcelona, por la que acepta la sustitución de la pena de 21 meses de prisión impuesta a Leo Messi, por el pago de una multa fijada en una cuantía que supera los 500.000 euros, solicitando subsidiariamente para el caso de que la Audiencia no acepte la sustitución, la suspensión de la pena impuesta al jugador blaugrana durante un periodo de 3 años¹³.

3. Rentas derivadas de contratos publicitarios, participación en espectáculos deportivos, y rentas derivadas de la autoexplotación de los derechos de imagen del futbolista profesional.

No todas las rentas que obtiene el deportista profesional derivan de la relación contractual entre este y el club deportivo o SAD. El futbolista profesional obtiene rentas por la participación en espectáculos deportivos ajenos a su ámbito laboral, siendo calificadas estas rentas como rendimiento de actividades económicas.

El artículo 27 de la LIRPF establece que *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital*

¹³ http://ccaa.elpais.com/ccaa/2017/06/23/catalunya/1498204168_577700.html. consultado el 30 de mayo de 2017.

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.”

También serán consideradas de esta forma, las rentas obtenidas por el futbolista profesional que deriven de un contrato publicitario. En íntima relación a estas últimas rentas, se encuentran las derivadas de la autoexplotación de los derechos de imagen del futbolista, recordemos que existían varias formas de calificación de las rentas obtenidas por este concepto, según si los derechos de imagen eran explotados por el club/SAD empleador, por un tercero ajeno a la relación existente entre el futbolista y el empleador y por último si este derecho era explotado por el propio futbolista, siendo calificadas estas últimas como rendimiento de actividades económicas.

Para la determinación de los rendimientos obtenidos por el futbolista profesional se podrán emplear el método de estimación directa en su modalidad general o el método de estimación directa en su modalidad simplificada, aplicándose esta última cuando el importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no superen los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que el futbolista renuncie a su aplicación.

Como sabemos, el artículo 30.1 LIRPF establece la forma en la que el empresario, si, los futbolistas profesionales que actúan por cuenta propia tienen esta consideración, deberá determinar su rendimiento de acuerdo con lo establecido en la LIS y en su reglamento, por lo que en este aspecto no entraremos dado que se encuentra fuera del objeto específico del presente trabajo, al no ser materia especial que se diferencie del resto.

Ahora bien, lo que si nos atañe directamente son las normas especiales recogidas por el artículo 30.2 LIRPF que determinan la imposibilidad de considerar como gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social, en nuestro caso a la “Mutualidad de deportistas profesionales”, excepto si las aportaciones satisfechas por el futbolista a la mutualidad lo hace en sustitución al Régimen especial de trabajadores autónomos, en adelante RETA, para lo que el futbolista no debe de estar en dicho en el Régimen especial de trabajadores autónomos, la mutualidad debe operar como sustituta del RETA, y que dicha mutualidad cubra las mismas contingencias que el RETA, con el límite máximo por aportación de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida. No obstante fuera del supuesto mencionado, o sobrepasado el límite fijado, las aportaciones a este tipo de mutualidades generaran las reducciones previstas en el artículo 51 de la LIRPF con el límite de la menor cantidad entre:

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.
- 8.000 euros anuales

Otra cuestión distinta es que las aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales generen derecho a reducción de la base imponible, ya que la LIRPF, en su Disposición adicional undécima, permite que el futbolista profesional realice aportaciones anuales con el límite de 24.250 euros anuales, incluidas las aportaciones efectuadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo, generando estas una reducción importante en la BI del sujeto pasivo¹⁴

Al igual que ocurría con los rendimientos del trabajo y con los rendimientos del capital mobiliario, recordemos, solo los incluidos en el apartado 4 del artículo 25, los rendimientos generados en un periodo superior a dos años o que se califiquen como notoriamente irregular conforme al reglamento¹⁵, podrán reducirse en un 30% cuando se imputen en un único periodo impositivo. A su vez, el apartado 2 del artículo 32 LIRPF establece que no será de aplicación esta reducción cuando a pesar de haberse obtenido los rendimientos conforme al apartado 1 del mismo artículo, dichos rendimientos

¹⁴ Vid. DA 11ª de la LIRPF.

¹⁵ Véase el artículo 26 del RIPRF.

procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.¹⁶

Para los deportistas que se inicien en su actividad profesional de manera primeriza, es decir que no hubieran ejercido actividad económica alguna en el año anterior al inicio de la misma, y que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, podrán reducir el rendimiento neto declarado en un 20%, con el límite de 100.000 euros. No obstante, establece el mismo artículo que *“No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad”*.

1.9. Los premios obtenidos por el futbolista profesional

La última fuente de obtención de rendimientos por el futbolista profesional, las ganancias patrimoniales, queda recogida en el artículo 33 LIRPF, conceptuándola de la siguiente manera: *“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.”*

Como vemos, este artículo es el cajón de sastre de las rentas obtenidas por el contribuyente, puesto que únicamente serán calificadas de esta manera las rentas que no hayan sido calificadas como rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, los rendimientos obtenidos por actividades económicas y las imputaciones de renta, debiendo integrarse estas ganancias en la base imponible general.

En cuanto a las ganancias obtenidas por el futbolista profesional, podemos encontrar varios tipos de rentas que tengan tal consideración. En primer lugar, tendrán la consideración de ganancia patrimonial, todos los premios obtenidos por el futbolista

¹⁶ MORÓN PÉREZ, Carmen: “La tributación de los deportistas” *Anales del Derecho* n.º 30, 2012.

profesional que no deriven de su relación laboral con su club (estos serán considerados como rendimientos del trabajo) ni con el ejercicio de su actividad económica. Estos tipos de premios suelen ser otorgados por fundaciones y entes públicos que premian la trayectoria profesional del futbolista.

Es común ver que los ayuntamientos de las ciudades organizan galas del deporte todos los años para premiar a sus mejores deportistas locales, ya sea en modo individual o en modo grupal, siendo el premio obtenido calificado como ganancia patrimonial.

En España, el máximo premio que se puede obtener en relación al deporte profesional es el *Premio Princesa de Asturias*, denominados hasta 2014 como *Premio Príncipe de Asturias*, Cada Premio constando cada premio de un diploma, una escultura de Joan Miró representativa del galardón, una insignia con el escudo de la Fundación Príncipe de Asturias y una dotación en metálico de 50 000 euros ¹⁷, siendo considerado este premio como ganancia patrimonial, no obstante, dicho premio está exento conforme al artículo 7. I de la LIRPF que establece que estarán exentos “*los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias*”.

También serán consideradas como ganancias patrimoniales, las rentas obtenidas en concepto de indemnización por daños personales, ya sean consecuencia de responsabilidad civil o de las que deriven de contrato de seguros de accidentes, en lo que excedan en el primer caso de la cuantía legal establecida por resolución judicial y en la segunda con el límite fijado por la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, ya que como veremos casi la totalidad de los ingresos obtenidos por estos conceptos está exento en virtud del artículo 7 de la LIRPF que analizaremos en el punto siguiente.

¹⁷<http://www.premiosprincipe.es/los-premios.html>. Consultado el 2 de junio de 2017.

1.10. Rentas exentas.

En este apartado vamos a analizar las rentas obtenidas por el futbolista profesional que se encuentran exentas en virtud del artículo 7 de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, y como ya adelantamos en el punto anterior, están exentas las indemnizaciones derivadas de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida en virtud del artículo 7 d) LIRPF¹⁸, como por ejemplo, la indemnización recibida por un futbolista que ha sufrido una lesión por las instalaciones deficientes del terreno de juego (incumplimiento de la normativa NIDE).

En segundo lugar el artículo 7 e) de la LIRPF establece que están exentas *“las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”*.

En nuestro caso, es el RD 1006/1985 el que en su artículo 15 establece que cuando se extinga de manera impropcedente el contrato, que unía al futbolista con su club, este tendrá derecho a una indemnización que no podrá ser inferior a dos retribuciones periódicas, más la parte proporcional de los complementos de calidad y cantidad de trabajo, por año de servicio. Ahora bien, existe una doble interpretación del precepto citado por parte de nuestro Alto Tribunal, ya que en algunas Sentencia se ha pronunciado a favor de la exención del mínimo legal establecido, esto es las dos mensualidades antes mencionadas, dictándose otras Sentencias que declaran la no exención para las rentas obtenidas por este concepto¹⁹.

¹⁸d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

¹⁹Vid. STS de fecha 19 de julio de 2010 (LA LEY 114205/2010) STS de fecha 5 de mayo de 2011 -RJ 2011\3945- (aranzadigital.es).

Esta cuestión fue tratada por la Consulta Vinculante V1197-13, de 09 de abril de 2013 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, resolviendo que *“En consecuencia, atendiendo a esta configuración jurisprudencial hay que concluir que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 está incluida en el ámbito de la exención que se recoge en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”*.

Como vemos, no es una cuestión que haya sido interpretada de forma unánime desde que se dictara el RD 1006/85, si bien, desde la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3) de 28 de marzo de 2012 (LA LEY 61581/2012) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (LA LEY 185517/2012), parece que la cuestión va en camino de armonizarse.

Ya que nos encontramos en la Comunidad Valenciana, recogemos un extracto de la Sentencia dictada por Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 3 de octubre de 2016 que sigue la doctrina de nuestro Alto tribunal y declara la exención parcial de las rentas obtenidas por los Deportistas Profesionales en virtud del artículo 15 del RD 1006/85, estableciendo en el Fundamento de Derecho 4º de dicha Sentencia que: *“En definitiva, ha de convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15 del RD 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el IRPF, conforme a lo dispuesto tanto en el art. 9, Uno, letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el art. 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto.*

En el sentido expuesto nos hemos pronunciado en las sentencias de 4-11-2010 (cas. núm. 2080/2007); 28-1-2011 y 6-10-2011 (cas. núm. 3213/2007 y 194/2008)”.

En tercer lugar, y como también se dijo en el punto anterior, el artículo 7.1. LIRPF establece la exención de los premios “Príncipe de Asturias” (actualmente Princesa de Asturias).

Por último, establece el apartado m) del artículo 7 de la LIRP que estarán exentas “*Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.*”²⁰

Esta ayuda tendrá como límite 60.100 euros anuales y deberán cumplir con los siguientes requisitos:

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

En nuestro supuesto ficticio: *Javier Cerdán Ramos, fue premiado en la XXXII Gala del Deporte de Aspe, por su trayectoria profesional con un talón por importe de 2.000 euros. Para celebrarlo, invitó a sus allegados a uno de los locales de moda en la localidad Alicantina. Esa misma noche hizo unas declaraciones, que para su sorpresa, fueron grabadas por una persona ajena a su círculo, no gustando estas al club donde prestas sus servicios, el cual procedió a rescindir el contrato que les unía de manera improcedente, acogándose las partes al mínimo establecido en el artículo 15.1 RD 1006/1985.*

En este supuesto, el premio obtenido por el deportista deberá tributar en su totalidad como ganancia patrimonial, al no hallarse exento conforme al artículo 7.i) LIRPF.

²⁰Vid. Artículo 4 del RIRPF y el artículo 4 del RD 971/2007 de 13 de Julio sobre Deportistas de alto nivel y alto rendimiento.

Por otro lado, la indemnización recibida a causa de su despido, quedará exenta conforme al artículo 7.e.²¹.

Para terminar con la tributación del futbolista profesional en relación al IRPF, conviene aclarar que las rentas obtenidas por estos futbolistas suelen quedar gravadas a tipos marginales bastante altos, fijándose para las rentas superiores a 60.000 euros un tipo impositivo del 45%, variando este porcentaje dependiendo de la Comunidad Autónoma donde tenga la residencia el contribuyente. Es esta una de las cuestiones que causan más quebraderos de cabeza a los deportistas de nuestro país ya que en comparación con el resto de Europa, las rentas obtenidas en España quedan sujetas a tipos más altos.



²¹ Elaboración propia.

II. Aspectos conflictivos sobre la tributación internacional de los futbolistas profesionales.

En este capítulo abordaremos la tributación internacional del futbolista profesional residente en España de acorde con lo establecido en el artículo 9 de la LIRPF. Para ello veremos que es la “doble imposición fiscal”, que son los “Convenios para evitar la doble imposición internacional” y los métodos utilizados por nuestro estado para conseguir eliminar esa doble imposición.

Abordaremos también en este capítulo, la tributación de las rentas obtenidas por el futbolista no residente en el Estado español, y la aplicación del IRNR y de los CDIs.

Para hacer mas practico este capítulo, analizaremos la tributación de las “primas” obtenidas por los jugadores de la Selección Española de fútbol en la Eurocopa de 2008, Mundial 2010 y Eurocopa 2012. Para la segunda parte del capítulo, la tributación de las rentas obtenidas por un no residente, utilizaremos como ejemplo ficticio, relacionado con el mercado de fichajes.

1. Los CDIs

La tributación internacional del futbolista profesional es compleja, ya que por un lado hay que calificar las rentas obtenidas en territorio extranjero y en segundo lugar determinar qué Estado, o Estados, deberán hacer tributar por las rentas obtenidas, puesto que si no se realizara tal determinación podría darse el caso, y de hecho se da, de que varios estados graven la obtención de la misma renta por parte del futbolista, generándose lo que se conoce como doble imposición internacional.

¿Qué es la doble imposición internacional?

La doble imposición internacional se genera cuando varios Estados intentan ejercer su soberanía para hacer tributar al obligado tributario por impuestos análogos sobre el mismo rendimiento obtenido en el mismo periodo de tiempo²².

²²Vid. “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE , versión 2015.

¿Que son los CDIs?

Los Convenios para evitar la doble imposición son instrumentos con categoría de tratados internacionales, que se firman por dos estados, para evitar la doble imposición mediante reglas de atribuciones respecto a las rentas obtenidas en el estado de la fuente y la tributación de dichas rentas en el estado de residencia.

La mayoría de los convenios de doble imposición firmados por España siguen el Modelo de convenio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) donde, en su artículo 17, contempla la forma de tributación para las rentas obtenidas por los artistas y deportistas profesionales en el ámbito internacional.

Una vez vistas las dos nociones fundamentales para el desarrollo de este apartado, procedemos a analizar la relación de estos instrumentos con las rentas obtenidas por los deportistas profesionales, para ello utilizaremos como ejemplo el *“Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993”*.

El Convenio firmado entre España y Portugal, regula, en su artículo 17, la forma en que tributarán las rentas obtenidas por el deportista profesional en el país de la obtención y en el país de residencia:

Artículo 17. Artistas y deportistas.

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad

se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra personal, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos de otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Este artículo prevé varias reglas: La regla de atribución, la cláusula anti abuso y la regla de no aplicación. La regla de atribución, recogida en el apartado 1, establece que las rentas obtenidas por el deportista profesional en el ejercicio de su actividad en el estado de la fuente estarán sujetas a imposición en el estado de obtención, lo que significa una tributación compartida entre dicho estado y el estado de residencia.

La cláusula anti abuso, recogida en el apartado 2, hace referencia a las rentas obtenidas mediante interposición de una persona distinta al deportista profesional y al pagador del rendimiento, regulando de igual manera la tributación por la persona, física o jurídica, ajena al deportista profesional que obtiene el rendimiento, esto es, mediante tributación compartida entre el estado de residencia y el estado de la fuente,

Por último, la regla de no aplicación establece la tributación exclusiva del Estado de la fuente cuando los rendimientos obtenidos por el deportista profesional han sido financiados mediante fondos públicos del Estado pagador.

Para evitar esta doble imposición, se utilizan 2 métodos:

- Método de exención: Con este método el estado de residencia dejará exentas las rentas obtenidas por el futbolista profesional en el estado de la fuente, si bien, podrá tenerlos en cuenta para aplicar el tipo impositivo correspondiente.

- Exención íntegra: En este caso el Estado de residencia considerará las rentas obtenidas en el territorio de la fuente, sin tenerlas en cuenta para aplicar el tipo impositivo.
- Exención con progresividad: En este caso, al igual que el anterior, las rentas obtenidas por el futbolista profesional quedaran exentas de tributación en el Estado de residencia, si bien, serán tenidas en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicado para calcular la deuda tributaria total de su residente.
- Método de imputación: Con este método el Estado de residencia grava la totalidad de la renta obtenida por su contribuyente, permitiéndole deducir lo tributado por el mismo concepto en el estado de la fuente.
 - Imputación ordinaria: En este método se deducirá el impuesto pagado en el Estado de la fuente, pero con la limitación del importe del impuesto que en el ámbito del Estado de residencia soportaría la renta obtenida en estado de la fuente.
 - Imputación íntegra: En este método se deduce, sin limitación alguna, el importe del impuesto satisfecho en el estado de la fuente.

Continuando con el ejemplo del Convenio firmado entre España y Portugal, para determinar qué tipo de método se utiliza para eliminar la doble imposición tendremos que dirigirnos al artículo 23 del convenio en el cual se recoge que *“en el caso de un residente de España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación española (siempre que no contradigan los principios generales establecidos en este apartado), de la siguiente manera:*

“...a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en Portugal, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Portugal.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en Portugal.

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de Portugal a una sociedad residente de España que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, para la determinación de la deducción se tomará en consideración, además del importe deducible con arreglo a la letra a) de este apartado, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que los percibe.

Dicha deducción, juntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo a la letra a) de este apartado, no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas sometidas a imposición en Portugal.

Para la aplicación de lo dispuesto en esta letra será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por 100 y se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día de pago de los dividendos.

2. En el caso de un residente de Portugal, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación portuguesa (siempre que no afecten a los principios generales establecidos en este apartado), de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de Portugal obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en España, Portugal permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto pagado en España.

Dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en España.

b) Cuando una sociedad residente de Portugal perciba dividendos de una sociedad residente de España en la cual la primera detente directamente una participación de al

menos el 25 por 100 del capital, Portugal deducirá, a efectos de determinar el beneficio imponible sujeto al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, el 95 por 100 de tales dividendos, incluidos en la base imponible, en los términos y con las condiciones establecidas en la legislación portuguesa.

3. Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, estén exentas de impuestos en ese Estado contratante, dicho Estado podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente.

En este supuesto, el Convenio utiliza el método de imputación ordinaria, para permitir la deducibilidad en el IRPF por el impuesto efectivamente satisfecho en Portugal.

Al igual que ocurre con el Convenio utilizado de ejemplo, el método para corregir la doble imposición que establece el artículo 80 de la LIRPF es el de imputación ordinaria, que permitirá deducir el menor de estos importes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto análogo al IRPF.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable obtenida en el extranjero.

2. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección Española

Para ver con claridad los métodos aplicados tenemos tres ejemplos reales, que son de sobra conocidos, no por su tributación, sino por lo que significó para los amantes del fútbol de nuestro país, hablo de la consecución de la Eurocopa 2008, mundial 2010 y Eurocopa 2012. Por la consecución de cada campeonato, los jugadores residentes de nuestro país, obtuvieron una “prima”, tributando esta de una manera especial para cada uno de los campeonatos citados. Antes de nada, recordar que no tributaron de la misma forma todos los jugadores de la selección, ya que alguno de ellos residía en otros países y por lo tanto tributaría conforme a la normativa del país de residencia y los CDIs firmados por estos estados.

2.1. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución de la Eurocopa de Austria 2008.

En 2008, se consiguió, por la Selección Española de Fútbol la Eurocopa de fútbol celebrada en Austria, recibiendo cada jugador una “prima” por su consecución. Para conocer como tributó esta prima, debemos acudir al Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Austria el 20 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 18 establece que: *“No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los Músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen”*.

Esto supuso para la Hacienda Española la no tributación de las primas obtenidas por los futbolistas españoles, ya que según el Convenio, las mismas debía tributar exclusivamente en Austria, ¿pero? ¿No habíamos expuesto que los contribuyentes por el IRPF tributarán por su renta mundial? Es por ello que para este caso se aplica el método de la exención con progresividad, lo que significa, que en España las rentas obtenidas se encontraron exentas pero se tuvieron en cuenta para la determinación del tipo aplicable.

Una anécdota sobre este campeonato que afectó a la tributación de las primas tiene que ver con el lugar donde se jugaron los partidos de la selección, y ello por cuanto, como recordarán, el campeonato europeo fue organizado por Austria y Suiza, lo que nos llevaría a aplicar dos Convenios diferentes, pero no fue así por cuanto la selección española, solo disputó partidos en territorio austriaco y por lo tanto, el Convenio de aplicación fue el firmado y ratificado con este último.

2.2.2. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución del mundial de Sudáfrica 2010.

El 11 de julio de 2010, la Selección Española de Fútbol consiguió algo histórico, su primer mundial de fútbol, y con ello consiguió que millones de españoles olvidaran por

unos instantes los problemas que la crisis económica empezaba a crear en las familias españolas. Al igual que ocurrió en la Eurocopa de 2008, los jugadores de la selección obtuvieron unas primas por la consecución del campeonato, primas que tributaron conforme a lo establecido por el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y Sudáfrica el 23 de junio de 2006. Dicho Convenio establece en su artículo 16 que *“No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”*

En este caso, al contrario que lo que ocurrió con las primas obtenidas en Austria, la tributación fue compartida, es decir, tanto Sudáfrica (Estado de la fuente) como España (Estado de residencia) gravaron las primas obtenidas por los jugadores de la selección Española. En este caso, el método para evitar la doble imposición es el método de imputación ordinaria, según el cual, el futbolista puede deducirse el importe efectivamente tributado en el país de la fuente, con el límite de lo que debería haber tributado en nuestro país si se hubieran obtenido aquí dichas rentas. Recordemos que la prima obtenida por la consecución del mundial se estableció en 600.000 euros, tributando en Sudáfrica al tipo del 15%, por lo que los futbolistas residentes en España se dedujeron 90.000 euros en su declaración de la Renta del año 2011.

2.3. La tributación de las primas obtenidas por los jugadores de la Selección española de fútbol, residentes en nuestro país, por la consecución de la Eurocopa de Polonia-Ucrania 2012.

En 2012, la historia se volvía a repetir y la Selección Española de fútbol volvía a alzar el campeonato europeo de fútbol, esta vez en Ucrania. Para determinar cómo tributaron las primas obtenidas por el seleccionado español, debemos acudir al artículo 17 del Convenio firmado por España y Polonia el 15 de noviembre de 1979, en el cual establece que: *No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, los ingresos obtenidos por divertidos, tales como actores de teatro, artistas de cine, artistas de radio o de televisión, músicos, y por deportistas, en virtud de sus actividades personales como*

tales, podrán ser imposables en el Estado Contratante en que ejercieren estas actividades.

En este supuesto, estaríamos en el mismo caso que con Sudáfrica, si bien no hay que olvidar, que al contrario de lo que paso en la Eurocopa de Austria-Suiza, aquí la Selección española de fútbol si disputó partidos en territorio Ucraniano, es más, la final del campeonato se jugó allí ¿Que ocurre con las primas en este caso? En este caso, los gobiernos de España, Ucrania y Polonia regularon la exención, en el estado de la fuente, de las rentas obtenidas por la consecución del campeonato, por lo que los 300.000 euros obtenidos, tributaron en la totalidad en España²³.

Como hemos visto, la tributación internacional no es nada sencilla, ya que en ella interviene la soberanía de los Estados participantes, no deseando ningún Estado, como es lógico, renunciar a la tributación de las rentas pagadas en su territorio.

3. Tributación de las Rentas de los futbolistas no residentes

En este apartado se expondrá la obtención de rentas sujetas a tributación en España por el futbolista profesional que ostente la condición de no residente. Como sabemos, el futbolista profesional residente en España tributará por su renta mundial conforme a la LIRPF, ¿pero qué pasa entonces con el futbolista que obtiene rentas en territorio español sin ser residente de este país? ¿Queda exento de tributación en nuestro país y tributa en su país de residencia conforme a su normativa interna? No, el futbolista profesional que obtenga rentas en nuestro país deberá tributar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y conforme a los Convenios para evitar la doble imposición internacional firmada y ratificada por España y el país de residencia del futbolista profesional, en caso de que los hubiere.

En este apartado haremos un pequeño desarrollo sobre la mal denominada “Ley Beckham”, que no es otra que el Régimen especial para trabajadores desplazados a

²³<http://www.expansion.com/2012/07/02/opinion/tribunas/1341262709.html>. Consultado el 1 de junio de 2017.

territorio español recogido en el artículo 93 de la LIRPF y desarrollada por los artículos 113 a 120 del RIRPF.

3.1 Los futbolistas y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes regula la obtención de renta en nuestro país por parte de los contribuyentes no residentes en España. El espíritu de esta norma fue responder a la necesidad de configurar una norma que regulase la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta por su obligación real de contribuir. Anteriormente a la entrada en vigor de la Ley 41/1998 los no residentes tributaban en el IRPF por sus rentas en nuestro país, no existiendo hasta la promulgación de la LIRNR un impuesto autónomo que gravara tales rentas.

Establece el artículo 5 que serán contribuyentes e este Impuesto *“las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*²⁴.

Ahora bien, ¿cómo se determina la residencia o no en territorio español del futbolista profesional? Esta pregunta la resuelve el artículo 6 del LIRNR en relación con el artículo 9 del de la LIRPF que determina que se considerarán residentes aquellos contribuyentes que cumpla con alguna de las siguientes condiciones: A) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, B) Que radique en España su centro de intereses. Existiendo una presunción Iuris tantum para considerar residente a un futbolista profesional cuando de acuerdo con los criterio anteriores residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan del mismo ²⁵.

²⁴Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

²⁵1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

Sobre los criterios de residencia fiscal, se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 10 de diciembre de 2009, por la que confirmaba la Sentencia de 3 de julio de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que condenaba a pagar a Arantxa Sánchez Vicario, 3,5 millones de euros por fraude fiscal²⁶.

La famosa tenista alegaba el cambio de residencia a Andorra, y por ende su no sujeción al IRPF en los periodos comprendidos entre 1989 y 1993 (ambos inclusive). El Tribunal Supremo descartó las alegaciones realizadas por la tenista fundamentando su Sentencia como sigue:

“Desde la perspectiva del concepto de residencia que utiliza el legislador de 1978 se puede ser residente en España, o, en otro lugar. Pero lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar si a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido.

Por ello, es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo en ningún momento.”

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

²⁶ <http://www.elmundo.es/elmundodeporte/2009/12/10/tenis/1260446621.html>. Consultado el 1 de junio de 2017.

Por el contrario, si el futbolista profesional cumple con los criterios de no residencia expuestos será considerado como no residente y deberá tributar por sus rentas obtenidas por el IRNR a los tipos que veremos.

El IRNR es un impuesto que tiene una regulación autónoma escasa ya que la mayor parte de su contenido se remite la LIRPF y la LIS, teniendo su principal autonomía en la diferenciación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente o con establecimiento permanente, que en este trabajo no se desarrollará ya que el estudio de este trabajo se centra en el futbolista profesional como sujeto de obtención de rentas por el ejercicio de su actividad, entendiendo que la misma se realiza sin mediación de establecimiento permanente, gravándose de forma separada por cada devengo total o parcial, por lo que se remitirá en bloque a lo ya expuesto en los apartados anteriores sobre el IRPF.

La base imponible para determinar la deuda tributaria por este impuesto está regulada en el artículo 24 de la LIRNR, siendo diferente para cada tipo de rendimiento obtenido, pero en el caso de prestación de servicios estará compuesta por el importe íntegro de la renta obtenida en nuestro país, pudiendo deducirse exclusivamente los gastos por personal, aprovisionamiento y suministros, conforme al artículo 24.2 de la LIRNR, si bien, su apartado 6.1ª establece que los contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión Europea podrán deducirse *“los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España”*.

En cuanto a determinación de la base imponible del futbolista profesional, es común que en el mundo de fútbol, se pacten retribuciones *“libres de impuestos”*, con el fin de atraer a grandes jugadores de otras ligas, no significando este concepto que no se tributen por la obtención de dichos rendimientos, sino que el club será el pagador de los mismos, asumiendo el pago del impuesto. En este caso, el rendimiento neto satisfecho es la cantidad resultante de deducir del rendimiento íntegro devengado el impuesto que

corresponda, determinándose de la siguiente forma: $BI = \text{Rendimiento Neto} / 1 - \text{Tipo de gravamen} / 100$.

Una vez determinada la base imponible del impuesto aplicaremos el tipo general del 24% para los no residentes en la UE o el 19% para los residentes en otro estado miembro, o en estados con los que España tenga suscrito un acuerdo de intercambio de información²⁷.

El artículo 26 de la LIRNR establece las posibles deducciones que el no residente puede aplicar, siendo estas, las cantidades correspondientes al importe de las donaciones en lo previsto por el artículo 69.3 de LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta. Respecto a estos últimos, el artículo 30 de la LIRNR establece que estarán obligados a retener *“los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2”*.

La LIRNR ofrece una posibilidad respecto a los contribuyentes residentes en otros estados miembros de la UE, ya que si este contribuyente acredita que tiene su residencia habitual en otro Estado miembro de la Unión, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF siempre y cuando cumpla con una de las siguientes condiciones:

- Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, el 75% de la totalidad de su renta.
- Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en nuestro país²⁸

Una vez repasada la relación del futbolista profesional con el IRNR, debemos recordar que dicha Ley se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el Convenio para evitar la

²⁷Vid. Art. 25 LIRNR.

²⁸Vid. Art. 46 LIRNR.

doble imposición internacional firmado por España y el país de residencia del futbolista profesional.

En ese aspecto, y para entender con más claridad la tributación de estas rentas y la aplicación de la LIRNR y los CDIs, vamos a suponer que el Real Madrid C.F. quiere fichar a Alario, jugador que tiene su residencia en Argentina. El fichaje se realiza el último día del mercado de fichajes, esto es, el día 31 de agosto. Como vemos, si el jugador es fichado ese día y se traslada a España ese mismo día, no puede cumplir con el requisito de los 183 días para ser considerado como contribuyente del IRPF, por lo que deberá tributar conforme a lo dispuesto en el CDI firmado entre Argentina y España y con lo establecido en el IRNR.

El convenio para evitar la doble imposición firmado por Argentina y España, establece en su artículo 15, dedicado a los servicios personales dependientes, nuestro caso, ya que el futbolista será contratado por el club blanco, que *“sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. En este último caso, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.”*

El artículo 17 del Convenio recoge como tributarán las rentas del futbolista profesional en el ejercicio de su actividad ajena a su club, estableciendo que *“no obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de su actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante en su calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o en su calidad de deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado”*

Por último, y en relación a la posible obtención de rentas por la cesión de los derechos de imagen, el artículo 12 del convenio, dedicado a los cánones y regalías, establece que *“los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado”*.

Una vez que hemos desarrollado lo establecido por el convenio, respecto a la tributación de las rentas obtenidas por el futbolista argentino, vamos a proceder a desarrollar cada una de ellas.

La remuneración abonada por el club, en concepto de salario, será considerada como rendimiento del trabajo, tributando exclusivamente en España, por lo que la República Argentina no podrá someter a tributación la renta obtenida por Alario en España por este concepto.

Respecto a las rentas obtenidas por el futbolista argentino en concepto de actividad deportiva ajena al club, y derivadas de la cesión de derechos de imagen, deberemos acudir al artículo 24 del convenio, puesto que se trata de tributación compartida entre el estado de la fuente y el estado de residencia. El artículo 24.2 establece que “*en la República Argentina la doble imposición se evitará de acuerdo con las limitaciones de su legislación en vigor:*

La República Argentina reconocerá a un residente del país, como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto apropiado del impuesto efectivamente pagado en España. El monto apropiado se basará en el monto del impuesto efectivamente pagado en España, pero el crédito no excederá la suma (a los efectos de imputar el crédito de impuestos a la renta de la República Argentina por rentas provenientes de fuentes del exterior de Argentina) prevista en la legislación argentina para el año fiscal.

Además, para el caso de que las rentas obtenidas por el futbolista sean derivadas de la explotación de derechos de imagen, se establecen por el artículo 12 del Convenio, unos límites de imposición en el estado español que no podrán sobrepasar el 15% del importe bruto obtenido²⁹.

²⁹ 2. Sin embargo, dichos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) del 3 por ciento del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de noticias;
- b) del 5 por ciento del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;
- c) del 10 por ciento del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de programas de ordenador, de equipos

Este futbolista podría haberse acogido al régimen de trabajadores desplazados a territorio español (conocida como Ley Beckham) si hubiera llegado al club madrileño, antes de la reforma del año 2014, por la que se impidió a los deportistas profesionales acogerse a dicho régimen como veremos en el apartado siguiente.

3.2. La Ley Beckham

Que nuestro país tiene la mejor liga de fútbol del mundo es indiscutible, ahora bien la llegada masiva de “galácticos” a nuestro país también tuvo consecuencias fiscales, ya que estas entradas de futbolistas profesionales se vieron favorecidas por el régimen de trabajadores desplazados a territorio español, más conocido en el mundo del deporte como “Ley Beckham”.

El régimen de trabajadores desplazados a territorio español se encuentra regulado en el artículo 93 de la LIRPF y desarrollado en los artículos 113 a 120 del RIPRF. Este régimen opcional vino de la mano de la Ley 35/2006 con un objetivo definido, impulsar la economía española atrayendo a perfiles profesionales como directivos y personal altamente cualificado, mediante una serie de incentivos fiscales, coincidiendo el nacimiento de este régimen con la llegada del famoso futbolista inglés David Beckham.

Las ventajas fiscales que ofrecía este régimen para los deportistas profesionales, se habla en pasado puesto que aunque este régimen siga vigente, no lo está para los deportistas profesionales como comentaremos más adelante, era permitir que estos tributasen al tipo fijo del 24% del IRNR, quedando excluidos de tributar como residentes por renta mundial, rompiendo con la progresividad del impuesto. Este régimen permitió a los clubs de fútbol un ahorro de costes muy importante si los deportistas solicitaban la aplicación de este régimen, puesto que negociaban sus condiciones en neto³⁰.

comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica;

d) del 15 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.

³⁰<http://www.gestoriaorejana.es/es/blog/item/88-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-ley-beckham>. Consultado el 3 de junio de 2017.

A este régimen podían acogerse aquellos deportistas profesionales que adquirieran la residencia fiscal en España y cumplieran las siguientes condiciones:

- No haber residido en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español
- Que el desplazamiento a territorio español sea en virtud de contrato de trabajo o cuando existe una carta de desplazamiento
- Que el trabajo se realizara para una empresa o entidad residente en España
- Que no se obtuvieran rentas calificadas como obtenidas mediante Establecimiento Permanente.

Este régimen especial, permitía tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyente por el IRPF, permitiendo que la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos durante la aplicación del régimen especial se entendieran obtenidos en territorio español.

La “Ley Beckham” podía ser aplicada por los deportistas profesionales desplazados durante el periodo en que se produjera el cambio de residencia fiscal a España y durante los 5 periodos impositivos siguientes, pudiendo renunciar al mismo en los meses de noviembre y diciembre del año anterior para el que se solicitaba su exclusión.

Este régimen ha sufrido dos importantes reformas en los años 2010, por medio de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, y 2014, por medio de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

En el año 2010 se limitó la aplicación de este régimen a los contribuyentes con retribuciones anuales de rendimientos de trabajo inferiores a 600.000 euros, lo que limitaba la aplicación del mismo a grandes deportistas pero no los excluía. En el año 2014 se produjo la última reforma de este régimen con un resultado para todos esperados, ya que los contribuyentes que se veían favorecidos por este régimen no eran los esperados por el espíritu de la norma, la exclusión del régimen especial de trabajadores desplazados a los deportistas profesionales.

3.3. El caso Cristiano Ronaldo

Recientemente se ha conocido la noticia de que la AEAT había procedido a denunciar a Cristiano Ronaldo por “defraudar”, presuntamente, 14,8 millones de euros. Cristiano Ronaldo se aprovechó del régimen especial para trabajadores desplazados para tributar conforme a lo expuesto en el apartado anterior, siendo acusado por la Agencia Tributaria por ocultar, presuntamente, 150 millones de euros derivados de sus derechos de imagen. Este caso se diferencia del expuesto sobre el jugador del F.C. Barcelona, Lionel Messi, en la figura del “arrepentimiento espontáneo” ya que el jugador portugués procedió a regularizar su situación ante la AEAT antes de que esta procediera al inicio del procedimiento inspector. Sin embargo la AEAT mantiene que tal regularización no se realizó correctamente, poniéndolo en conocimiento de la Fiscalía para que ésta aprecie si pudo derivarse una actuación delictiva en las acciones realizadas por el jugador del Real Madrid F.C.



CONCLUSIONES

I. La primera conclusión a la que llego tras haber realizado el presente trabajo es que el asesoramiento fiscal en materia deportiva es un trabajo arduo y poco común puesto que es una materia muy específica, como lo es encontrarte con un contribuyente que se encuentre encuadrado en las características desarrolladas. Aunque la normativa que regula la tributación del futbolista profesional no es autónoma, si es especial y por ello, un futbolista profesional deberá encomendar su fiscalidad a un asesor especializado en la materia ya que de lo contrario se puede caer en la generalidad y no contar con el adecuado tratamiento específico que permita al deportista tributar de la manera más ventajosa, aplicando la legislación vigente.

II. En segundo lugar, tras la tarea de investigación desarrollada para la realización del trabajo, puedo constatar algo que es de sobra conocido, y es que los futbolistas profesionales generan rentas por importes que escapan al contribuyente medio, lo que se traduce en una mayor tributación. En este aspecto, entiendo que es necesario hacer una pausa y ponerse a reflexionar. El futbolista profesional obtiene grandes rentas y tributa en el IRPF a un tipo bastante elevado, como cualquier contribuyente que obtenga ese nivel de rentas, pero lo cierto es que el futbolista profesional obtiene esas rentas por la razón de que tiene un público que le sigue, que paga su entrada para verlo disputar un partido, o por el contrario consume en un local abierto al público para verlo jugar, compra su camiseta, los productos que publicita y un largo etcétera ¿no es contraproducente “asfixiar” con los tipos impositivos a este tipo de sujeto pasivo? ¿No sería recomendable la introducción de alguna ventaja para este tipo de contribuyentes en su vida activa? La respuesta es clara, sí. Y digo que es clara por la sencilla razón de que un futbolista residente en nuestro país, y según en que CCAA tenga su domicilio fiscal, deberá pagar, en concepto de IRPF, casi el 50% de lo obtenido. Claro está que obtienen rentas en unos niveles que no estamos acostumbrados a tratar, pero también está claro que pagan casi la mitad de lo obtenido, lo que en términos proporcionales es una brutalidad.

III. En tercer lugar, entrando en materia específica, la LIRPF debería desarrollar con mayor especificidad y claridad la tributación de estos deportistas, no dando lugar a posibles errores fruto interpretación de normativa, como por ejemplo la exención de las

rentas obtenidas por el deportista profesional, en materia del despido improcedente. En este aspecto hemos podido comprobar que ni el TS se ha puesto de acuerdo en la consideración de exentas de las rentas obtenidas por el deportista profesional derivadas de un despido catalogado como improcedente, si bien es cierto que en los últimos años, tanto la DGT, como los TSJ han ayudado a esclarecer este tema, declarando que procedía la exención de las cantidades establecidas en el artículo 15 del RD 1006/1985.

También creo que sería adecuada una mejor regulación de la tributación derivada por la cesión de los derechos de imagen, ya que la regla del 85%-15%, recordemos que esta regla regula la imputación obligatoria al contribuyente de todos los pagos efectuados por su empleador a cualquier tercero en contraprestación por el uso o el derecho de imagen de dicho contribuyente, siempre y cuando el pago anual por esta cesión haya excedido del 15% de la remuneración conjunta pagada por dicho empleador, es bastante prolija y debería esclarecerse para un mayor beneficio para la administración y los administrados.

IV. Un punto que me llama poderosamente la atención es lo establecido en la DA¹¹ de la LIRPF, ya que hasta el momento de la realización de este trabajo, desconocía totalmente. Es un punto positivo que los futbolistas profesionales puedan realizar aportaciones a las MPS por importe más elevado que los contribuyentes que no ostenten esta categoría, ya que la vida activa del futbolista profesional es corta en comparación con la de un no futbolista.

V. En estos últimos meses se han destapado multitud de casos sobre evasión fiscal relacionado con la práctica deportiva, y en especial, sobre la tributación de la explotación de los derechos de imagen del futbolista profesional y es algo que, en primer lugar, hay que castigar, sin que quepa una diferencia de trato por tratarse de un futbolista famoso, y en segundo lugar, volver a reflexionar sobre las razones que llevan a un futbolista que genera esos niveles de renta, a utilizar los mecanismos que vulneran nuestro derecho tributario, para conseguir una baja, o nula, tributación por la obtención de esos rendimientos, siendo una posible alternativa la rebaja de los tipos impositivos que gravan estas rentas.

VI. En cuanto a materia de IVA, la conclusión a la que llego tras la realización del trabajo es que, no se diferencia prácticamente, respecto a cualquier contribuyente que no ostente la condición de futbolista profesional.

VII. Otro aspecto que me gustaría destacar, es la exclusión de los futbolistas profesionales del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, siendo a mi parecer, totalmente desacertada la decisión del legislador, que previamente había acertado con la reforma operada en 2010 con la limitación de la base imponible, entendiendo que habría sido mejor decisión acortar los periodos impositivos que el futbolista podría aplicar este régimen que su exclusión total del mismo, lo que conlleva una desatracción de cara a futbolistas extranjeros que barajasen la posibilidad de establecerse en nuestro país.

VIII. Por último, y dada la dificultad de valorar uno a uno los Convenios para evitar la doble imposición firmados por nuestro país, debo generalizar y valorar positivamente la labor de los Estados para ceder su soberanía en materia tributaria, con el fin de armonizar y asegurar la tributación de las rentas obtenidas por el futbolista profesional.

IX. Para finalizar este trabajo, me gustaría indicar que pese a defender una reforma necesaria en cuanto a la tributación del deportista profesional, no la defiendo en contraposición de aquellos contribuyentes que están lejos, muy lejos, de la obtención del mismo tipo de rentas y sobre los que el sistema impositivo español también debería de reflexionar, me refiero a los emprendedores que ven frustradas sus expectativas al verse asfixiados por los impuestos que gravan sus rentas, me refiero a los autónomos que tras años de negocio cierran sus persianas por no generar suficiente renta para mantener su negocio y llegar a fin de mes, ellos son los más necesitados de esta reforma, mucho antes que los deportistas profesionales.

BIBLIOGRAFÍA

ALIAGA AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en VV.AA., “Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos” (Coordinador: ALIAGA AGULLÓ, Eva) 4ª.ed. Tiranch Lo Blanch, Valencia, 2017 pág. 31 y ss.

CABAR GOMARA, Xavier Albert: “Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la ley 35/2006” Ponencia impartida en la Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT celebrada en Las Palmas de Gran Canaria el 2 de marzo de 2007.

CASTRO SALMERÓN, Pedro: “La tributación por los derechos de imagen en deportistas y otros profesionales” Ponencia realizada en la Universidad de Barcelona, 2015.

DELGADO GARCIA, Ana María: “Régimen fiscal de los deportistas” en VV.AA., “Fiscalidad del deporte” (Coordinador DELGADO GARCÍA, Ana María), J.M. Bosch Editor, 2008 pág. 190 y ss.

GARCÍA NOVOA, César: “La reforma fiscal y el mundo del fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento* núm. 47/2015 parte *Doctrina* (versión digital) 2015.

JUÁREZ GÓMEZ, Ángel: “Taxation of entertainers and sportpersons under domestic law” en VV.AA., “Taxation of Entertainers and Sportpersons Performing Abroad” (Editor MAISTO, Guglielmo) Amsterdam, IBFD Publications BV, 2016, pág 611-617.

MORÓN PÉREZ, Carmen: “La tributación de los deportistas” *Anales del Derecho* n.º 30, 2012.

WEBGRAFÍA

- Agencia Española Administración Tributaria www.agenciatributaria.es
- Arantxa Sánchez Vicario debe pagar 3,5 millones a Hacienda <http://www.elmundo.es/elmundodeporte/2009/12/10/tenis/1260446621.html>
- Así tributan los futbolistas en España <http://www.elmundo.es/deportes/2015/05/07/554b569e268e3e6e2f8b4573.html>
- Aspe se convierte en la ciudad española con más jugadores de fútbol en Primera y Segunda División por número de habitantes <http://www.aspe.es/webs-municipales/deportes/noticias/752-aspe-se-convierte-en-la-ciudad-espanola-con-mas-jugadores-de-futbol-en-primera-y-segunda-division-por-numero-de-habitantes>
- Boletín Oficial del Estado www.boe.es
- Cesión de derechos de imagen <http://www.eleconomista.es/opinion-legal/noticias/6629794/04/15/Cesion-de-derechos-de-imagen.html>
- Consultas de la Dirección General de Tributos <http://petete.minhfp.gob.es/consultas/>
- “Derechos de imagen y fiscalidad” por Botana J.L. <http://iusport.com/not/7261/derechos-de-imagen-y-fiscalidad>
- “El futbolista y el reto de la gestión integral” por Doce S, y Rodríguez, D http://www.iusport.es/dossier/patrocinio/garrigues2_patrocinio
- El TSJV declara exentas de IRPF solo 2 mensualidades en la indemnización del deportista <https://iusport.com/not/28848/el-tsJV-declara-exentas-de-irpf-solo-2-mensualidades-en-la-indemnizacion-del-deportista/>

- Fraude Fiscal en el fútbol http://www.elconfidencial.com/espana/2017-05-25/cristiano-ronaldo-fiscalia-hacienda-fraude-fiscal-acuacion-limpia-footballeaks_1388334/
- La tributación por los derechos de imagen en deportistas y otros profesionales” por Pedro Castro Salmerón https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Castro%20Salmer%C3%B3n,%20Pedro.pdf?idFile=6e1b663a-54f5-4eb1-b363-a1967fa32ef1
- La fiscalidad del deportista profesional <http://tfassessors.com/la-fiscalidad-del-deportista-profesional>
- www.laleydigital.es
- Las primas de 'la roja' no tributarán en Ucrania y Polonia <http://www.expansion.com/2012/07/02/opinion/tribunas/1341262709.html>
- Ley Beckham <http://www.aberley.es/ley-beckham/>
- Nueva doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la tributación del pago de las cláusulas de rescisión del contrato de deportistas profesionales <https://www.blaw.es/blog/64-nueva-doctrina-de-la-direccion-general-de-tributos-sobre-la-tributacion-del-pago-de-las-clausulas-de-rescision-del-contrato-de-deportistas-profesionales.html>
- Premios príncipe de Asturias <http://www.premiosprincipe.es/los-premios.html>
- ¿Que son los derechos de imagen? <http://www.thelegalhat.com/que-son-los-derechos-de-imagen/>

- Régimen especial de trabajadores desplazados
<http://www.gestoriaorejana.es/es/blog/item/88-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-ley-beckham>



ANEXO

ANEXO NORMATIVO

- Constitución Española.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación

fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

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

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

- Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993.

- Instrumento de Ratificación de 20 de junio de 1980 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979 y su Protocolo anejo.

- Instrumento de ratificación del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966.

- Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

- Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de enero de 2001.
- Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2009.
- Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de julio de 2010.
- Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de mayo de 2011.
- Sentencia 374/2017 del Tribunal Supremo, sala de lo Penal, de fecha 24 de mayo de 2017
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de fecha 5 de julio de 2016
- Sentencia dictada por Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 3 de octubre de 2016

ANEXO RESOLUCIONES DGT

- Consulta vinculante V0745-11 de fecha 23 de marzo de 2011
- Consulta Vinculante V1197-13, de 09 de abril de 2013
- Consulta vinculante V3375-16 de fecha 18 de julio de 2016
- Consulta vinculante V3549-16 de fecha 29 de julio de 2016