

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

Máster en Asesoría Fiscal

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Tema: El Deportista Profesional y la Planificación Fiscal

Trabajo Fin de Máster

**ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN
FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES**



Curso Académico 2021/2022

Alumno: MIGUEL CARRASCOSA BARRILERO

Tutor: JORGE MARTÍN LÓPEZ

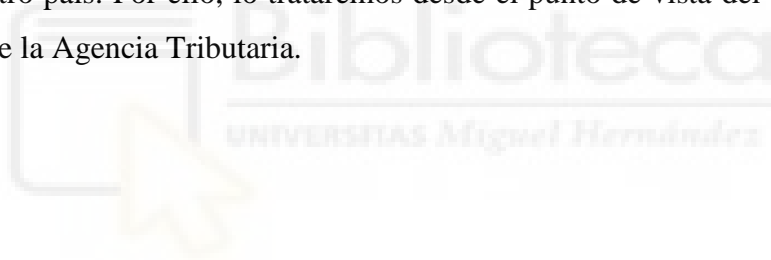
Cotutora UMH: EVA ALIAGA AGULLO

RESUMEN

En el trabajo que tratamos a continuación, hablaremos de dos de los principales temas que se tratan en España. Por un lado, tenemos el deporte y por otro lado tenemos los impuestos que se deben pagar como consecuencia de la obtención de los rendimientos correspondientes.

Además, se tratarán temas que han sido noticias destacadas en estos últimos años, como, por ejemplo, cuando un deportista se ha topado con la justicia española porque ésta creía que no estaba declarando bien sus fuentes de renta, principalmente incidiremos en los derechos de imagen.

En definitiva, en este trabajo queremos obtener la información necesaria para entender que lleva a muchos de nuestras figuras deportivas a decidirse por cambiar su residencia a otro país. Por ello, lo trataremos desde el punto de vista del deportista, del ciudadano y de la Agencia Tributaria.



ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	4
2.	CLASES DE DEPORTISTAS PROFESIONALES Y SUS DISTINTAS FUENTES DE RENTA.....	6
2.1.	EL DEPORTISTA DE CLUB.....	13
2.2.	EL DEPORTISTA INDIVIDUAL.....	18
3.	PRINCIPALES ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS Y SU PROBLEMÁTICA.....	22
3.1.	LOS TRASLADOS DE RESIDENCIA: LA CUESTIÓN DE LA RESIDENCIA EFECTIVA.....	22
3.2.	LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN.....	25
3.3.	LA CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES Y FUNDACIONES.....	30
4.	EJEMPLOS DE PLANIFICACIÓN DE DISTINTOS DEPORTISTAS.....	33
4.1.	CASO CRISTIANO RONALDO.....	33
4.2.	CASO XABI ALONSO.....	34
4.3.	CASO RAFAEL NADAL PARERA.....	36
5.	CONCLUSIONES.....	37
6.	BIBLIOGRAFIA.....	40
7.	ANEXO.....	41
7.1.	ANEXO NORMATIVO.....	41
7.2.	ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	43

1. INTRODUCCIÓN.

A lo largo del año, podemos leer en los distintos medios de comunicación noticias relacionadas con los deportistas y la planificación fiscal, sobre todo si es alguno y/o alguna de nuestros/as compatriotas quien se alza con el trofeo.

España es un país que se ha caracterizado, particularmente en el siglo XXI, por tener en muchas ocasiones a los mejores deportistas del mundo en diferentes prácticas y modalidades. Por ello, es muy importante apoyarles, no solo a nivel deportivo sino a nivel fiscal, ya que hay ocasiones que no han recibido el mejor asesoramiento posible. Tenemos ejemplos muy conocidos de algunos que no tienen aquí su residencia fiscal. Hay otros, que por desconocimiento o intentar sacarle el mayor partido posible a la ley, han acabado pactando multas para no ser condenados. Por supuesto, hay muchos otros que cumplen la ley como el resto de los ciudadanos.

Además, este es un tema que interesa a la opinión pública. Lo podemos ver cuando Rafa Nadal gana un *Grand Slam*, como el que consiguió en Australia el pasado 30 de Enero de 2022. La prensa no solo se hizo eco de su gran victoria sino también de dónde iba a tributar la cantidad obtenida por la consecución de dicho torneo, ya que es un español con residencia fiscal en España obteniendo un premio en metálico que recibe de la organización por ganar dicho torneo en Australia.

Esta misma pregunta sale a la luz cuando es un club el que gana un torneo fuera de nuestras fronteras como pueden ser las últimas Ligas de Campeones conseguidas por el Real Madrid. También sucede, cuando es la selección española de cualquier modalidad quien gana el torneo fuera de nuestras fronteras. En ambos casos, los jugadores que componen el equipo reciben un dinero por haber conseguido los objetivos y nos hacemos la misma pregunta: ¿Qué pasa con los impuestos de las primas obtenidas, dónde deben tributar?

Cabe destacar que, a ojos de la opinión pública, por la situación que estamos viviendo de crisis, Covid-19, guerras, inflación, etc., los salarios que se pagan a los deportistas no están bien vistos, especialmente en el mundo del fútbol ya que, aunque no

sean los mejores pagados, sí que son los más conocidos mundialmente. Ese sueldo del cual estamos hablando hay dos maneras de verlo. Por un lado, podemos pensar que es injusto, en cambio, por otro lado, podemos pensar en la cantidad de dinero que dejan en nuestro país. Ejemplo de ello, es el futbolista argentino Leo Messi. El jugador tenía un salario bruto de aproximadamente 150 millones de euros brutos, en este caso, solo nos referimos al dinero que cobraba del Barcelona por contrato laboral. Esta cantidad supone que el porcentaje total (sumando la escala estatal y la autonómica, en este caso la de Cataluña) sea aproximadamente del 50% (24'50% escala estatal más 25'50% escala autonómica). Por tanto, a nivel de impuestos estamos hablando de una cantidad muy alta para invertir en mejorar el país, de hecho, la marcha del jugador a París fue muy sentida por sus seguidores, pero también por la recaudación de Hacienda.

Avanzando en el tema, muchos de estos deportistas son estrellas mundiales. Por ello, las marcas de distintos países quieren su imagen para las campañas publicitarias de a lo largo del año. Este tipo de anuncios, pueden ir desde utilizar su foto hasta un spot publicitario. Por dicha razón, muchos de ellos han creado estructuras como la creación de empresas, pero ¿es eso correcto?

Por todo lo comentado, debemos abordar este tema ya que son situaciones comunes. Muchas veces desconocemos cuál es la forma de proceder ante las rentas obtenidas, en parte debido a su complejidad y en ocasiones juzgamos al deportista de manera equivocada, simplemente por ser deportista. En cambio, también se da la situación de que al ser deportistas y tener grandes ingresos puedan permitirse tener un gran equipo fiscal para que le aconsejen que tiene qué hacer con su dinero y cómo declarar menos impuestos, a veces, fuera de la legalidad.

De esta manera, conforme se desarrolla el trabajo podemos entender toda la infraestructura fiscal que puede rodear a un deportista y porque tienen que estar bien aconsejados ya que en ocasiones hay variantes muy difíciles de controlar. Especialmente aquellos deportistas que por la forma de entenderse su modalidad se encuentran viajando gran parte del año.

2. CLASES DE DEPORTISTAS PROFESIONALES Y SUS DISTINTAS FUENTES DE RENTA.

Si nos referimos al deportista profesional, se nos vienen a la cabeza muchos nombres de jugadores, atletas, gimnastas, pilotos, etc. Es importante tener claro que a nivel fiscal hay varias diferencias entre ellos, principalmente por el deporte que practican o la modalidad en la cual lo practican.

Respecto al deportista como indica en su tesis LOPEZ MARTINEZ¹ deben ser conscientes que tiene una imagen pública lo cual conlleva que son referentes por lo que hacen dentro del campo, pista, etc. y por lo que hacen fuera de ella. De esta manera su buena práctica fiscal puede hacer que el resto de los ciudadanos los tomen como punto de partida para cambiar su actitud respuesta a la hora de pagar impuestos.

Por ello, lo primero que tenemos que saber es a qué deportistas podemos considerar como profesionales. Según el artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, se considera deportista profesional *“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.*

Según se explica en la definición anterior, cabe aclarar que no quiere decir que todos los que reciban una retribución sean considerados como tal. En el mismo artículo remarca que aquellos que se dediquen al deporte y reciban una retribución que compense los gastos por practicarlo no son considerados deportistas profesionales, es decir, la gente de a pie que hace deporte como hobby, pero, por ejemplo, se les paga la gasolina para ir a entrenar, ya que no son de la ciudad o pueblo donde practican la actividad.

Hay que tener en cuenta que no es lo mismo un deportista profesional que un deportista de alto nivel. Para distinguir entre ellos, si queremos saber la diferencia en el

¹ LOPEZ MARTINEZ, Raúl: Responsabilidad social corporativa en el ámbito del fútbol (configuración e incidencia sobre riesgos en materia fiscal y penal, incluyendo las relaciones de las entidades con los futbolistas), 2020, pág. 367.

Real Decreto 971/2007, de 13 de julio se regulan los deportistas de alto nivel y rendimiento.

Por tanto, en el mencionado decreto se explica que un deportista de alto nivel es aquel que ejerce un deporte el cual es de interés para nuestro país por ser una cultura deportiva para el desarrollo y fomento, en especial de los más jóvenes. Para ello, debes haber pertenecido a la federación de alguna disciplina, lo que supone poder representar a la nación en competiciones europeas y mundiales. Hay otros requisitos como estar tutelado por el Consejo Superior de Deportes (CSD).

En la siguiente tabla, podemos visualizar el número de personas que practican deporte de manera federada, los datos son recogidos por el Ministerio de Cultura y Deporte en colaboración con el CSD, elaborado por la División de Estadística y Estudios del departamento ministerial y las federaciones deportivas españolas y autonómicas². Un deportista federado es aquel tiene una licencia concedida de manera estatal o regional, a su vez, está regulado por las federaciones deportivas que son organizaciones sin ánimo de lucro con la finalidad de incentivar el deporte como explica en su página web el Instituto Navarro del Deporte³. La condición de estar federado no implica ser deportista de alto nivel como comenta el mencionado anuario publicado por dicho ministerio todos los años.

En dicha tabla, se puede observar cómo en total en 2019 hubo 3.945.510 deportistas con licencia de las respectivas federaciones. En 2020, como explica la nota informativa del informe, con motivo del Covid-19 el número fue inferior, 3.841.916. Dentro de esta tabla, en la comunidad en la cual se concedieron mayor número de licencias, debido a la alta demanda, fue en Cataluña.

² <https://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:b24c68ad-75ff-48d0-aa1f-d57075f22e64/anuario-de-estadisticas-deportivas-2021.pdf>

³ <https://www.deportenavarra.es/es/deporte-federado>

8.3. Licencias federadas según sexo por comunidad autónoma ⁽⁴⁾

	TOTAL		HOMBRES		MUJERES	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020
VALORES ABSOLUTOS	3.945.510	3.841.916	3.036.863	2.940.920	908.647	900.996
Andalucía	522.529	531.900	434.492	435.236	88.037	96.664
Aragón	145.263	149.009	113.770	117.525	31.493	31.484
Asturias (Principado de)	101.064	102.022	75.877	74.922	25.187	27.100
Baleares (Illes)	106.320	104.040	77.745	76.566	28.575	27.474
Canarias	176.308	170.682	130.770	127.969	45.538	42.713
Cantabria	78.181	76.861	57.892	56.995	20.289	19.866
Castilla y León	193.955	170.935	151.543	134.733	42.412	36.202
Castilla-La Mancha	134.191	130.951	108.347	102.738	25.844	28.213
Cataluña	651.723	633.422	485.534	469.989	166.189	163.433
Comunitat Valenciana	375.659	348.992	303.695	276.936	71.964	72.056
Extremadura	112.342	111.374	96.112	93.431	16.230	17.943
Galicia	282.369	281.561	216.825	214.664	65.544	66.897
Madrid (Comunidad de)	523.569	502.482	376.570	364.796	146.999	137.686
Murcia (Región de)	129.883	129.118	105.599	105.136	24.284	23.982
Navarra (Comunidad Foral de)	78.815	79.969	55.791	56.681	23.024	23.288
País Vasco	280.930	266.611	206.406	192.941	74.524	73.670
Rioja (La)	34.496	33.658	26.132	25.807	8.364	7.851
Ceuta	5.100	5.750	4.136	4.516	964	1.234
Melilla	10.020	9.733	7.577	7.483	2.443	2.250
Sin territorializar	2.793	2.846	2.050	1.856	743	990

Tabla 1. Anuario de estadistas deportivas 2021, elaborado por la División de Estadística y Estudios, Secretaría General Técnica, Ministerio de Cultura y Deporte, Mayo 2021. Licencias federadas según sexo por comunidad autónoma.

A la hora de revisar las principales fuentes de renta que puede tener un deportista, es importante conocer los convenios colectivos de cada deporte. En ellos, como podemos ver en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, se encuentran las bases por las que se rigen los contratos de los deportistas entre otros aspectos.

Una vez entramos en materia, respecto a los deportistas de clubes y los deportistas individuales, la principal diferencia que encontramos entre ellos es su fuente de ingresos. Por ello, MARTIN MORO⁴, comenta que un deportista que trabaja para un club se registrará por la Ley del IRPF debido a que su principal fuente de ingresos será el contrato laboral que le una a dicho club, en este caso hablaremos de rendimiento del trabajo. Se puede dar el caso, que tributen Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) independientemente del tipo de deporte.

⁴ MARTIN MORO, Manuel: La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, 2012, pág. 552.

Mientras que el deportista que trabaja de manera individual su fuente de ingresos principal son los premios que obtiene por la obtención de sus objetivos y logros y, por tanto, su calificación será la de rendimientos de actividades económicas. Otra consecuencia es que son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como también dice MARTIN MORO⁵.

Además, tenemos otras fuentes de ingresos habituales. Por un lado, tenemos los derechos de imagen que podemos entender por el artículo de la revista escrito por ROSADO IGLESIAS⁶. En este caso, es una práctica habitual en ellos la firma de estos contratos o la cesión derechos a empresas de las cuales, en ocasiones, son ellos los administradores. Estos derechos de imagen pueden tributar como rendimiento de capital mobiliario o también como actividades económicas. En cambio, para un deportista de club, el cual está vinculado a éste a través de un contrato laboral, tributará los ingresos obtenidos por los derechos de imagen como rendimiento del trabajo o imputación de renta. Aunque también, se podrán calificar según los mencionados anteriormente, como rendimiento de capital mobiliario o actividades económicas. El tipo de calificación dependerá de lo acordado con el deportista en el contrato.

También, es habitual el pacto de primas por parte de los jugadores con sus clubes por conseguir títulos u objetivos pactados durante la temporada⁷. En este caso dicha prima la puede recibir un solo jugador por objetivos de contrato o el todo el equipo. Igualmente sucede con los deportistas que representan a sus países en cualquier práctica deportiva como puede ser los Juegos Olímpicos, en este caso no actúan en nombre propio, sino que son las federaciones las que realizan los pagos y serán calificadas como rendimientos del trabajo.

Para profundizar más en este tema, y de esta manera poder entender bien algunos casos que se tratan a lo largo del trabajo, hay que valorar las tabla de la escala general del impuestos que encontramos en el artículo 63 de la Ley de IRPF y la tabla de la escala

⁵ MARTIN MORO, Manuel: La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, 2012, pág. 566.

⁶ ROSADO IGLESIAS, Gema: Revista española de derecho constitucional, nº21, 2001, págs. 380-381.

⁷ GARICA MARCOS, Francisco Joaquín y GARCÍA MATEO, Pablo: Deporte, comunicación, tecnología y contexto social, 2022 pág. 8.

autonómica que en la Ley de IRPF hace referencia al artículo 66, en este caso el ejemplo que se utiliza es la escala autonomía de la Comunidad Valenciana, artículo 2 de Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, departamento de la Comunidad Valenciana.

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Tabla 2. Artículo 63 de la Ley de IRPF. Escala general del IRPF.

Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	4.550,00	11,00
17.000,00	1.745,50	13.000,00	13,90
30.000,00	3.552,50	20.000,00	18,00
50.000,00	7.152,50	15.000,00	23,50
65.000,00	10.677,50	15.000,00	24,50
80.000,00	14.352,50	40.000,00	25,00
120.000,00	24.352,50	20.000,00	25,50
140.000,00	29.452,50	35.000,00	27,50
175.000,00	39.077,50	En adelante	29,50

Tabla 3. Artículo 2 de la Ley de IRPF, cedida a la Comunidad Valenciana.

Escala del ahorro del IRPF.

Estas tablas, lo que nos reflejan es hasta donde puede tributar un deportista profesional. Vivir del deporte no es sinónimo de tener un gran volumen de rentas, pero sí es cierto que muchos sí la tienen. Estas tablas son una de las consecuencias por las que muchos toman la decisión de trasladar su residencia a otra comunidad dentro de nuestro país o lo que es peor a nivel recaudatorio, que la trasladen directamente a otro país. A lo largo del trabajo trataremos este tema, pero cabe destacar un dato que hay que poner como

ejemplo. David Ferrer, extenista profesional con reconocidas distinciones y residente en Jávea (Comunidad Valenciana) se le aplicaba un 24'50% de la escala general y un 29'50% de la escala autonómica. Es decir, se le aplicaba los porcentajes más elevados en ambas escalas (debido a su volumen de renta ya que estamos hablando del tercer tenista español con más títulos) del 54%, es decir, más de la mitad.

A su vez, retomando el tema de la Ley de IRNR, el artículo 13.1.b). 3º. del 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 (LIRNR), dice que una renta es obtenida en territorio español si deriva directa o indirectamente de una actuación deportiva o esté relacionada con el deportista en territorio español y sea percibida por una entidad o una persona que no sea el deportista. Siempre que tratemos una renta de un no residente, debemos comprobar si hay Convenio de Doble Imposición (CDI) con el país donde sea residente el obligado tributario. En caso de que así sea deberemos de comprobar el artículo en el que hable de las rentas obtenidas por deportistas.

Llegado el caso, se puede dar la circunstancia de que un jugador tribute el primer año por IRNR y el segundo por IRPF. Esta particularidad puede suceder siempre y cuando el primer año se encuentre menos de 183 días en nuestro país, por esa razón se encontrará bajo la Ley de IRNR. Dependiendo el país de procedencia, si es comunitario tributará al 19%, en caso contrario al 24% como dice el artículo 25 de la LIRNR. Si el ejercicio siguiente sigue ejerciendo su deporte en España, tributará por IRPF. Esta práctica es muy habitual en los equipos de baloncesto que pueden incorporar a jugadores durante todo el año, no hay periodos de fichajes como sí ocurre en el fútbol.

Tratando el tema, hay una consulta vinculante el 15 de junio de 2009 donde podemos ver la diferencia entre un deportista y un entrenador a la hora de aplicar la ley de IRPF y un CDI. En la consulta nºV1405/2009 expone la situación de un español, residente en España, que trabajaba como ayudante para la Selección Nacional Absoluta de Austria en 2008. En dicho año recibió su salario correspondiente y una prima por un partido en concreto. Lo primero que hay que tener en cuenta es que según el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, se considera deportista profesional, un entrenador no puede ser considerado deportista.

En referencia a dicha consulta, la contestación dice que según el artículo 16.2 del CDI dice *“No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:*

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona que no es residente del otro Estado;

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaja tiene en el otro Estado.”

Por ello, podría caber la posibilidad de no tributar en España. Pero si continuamos con el artículo 18 dice *“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”*. Como conclusión debido a este punto, la DGT afirmo que no se trata de un deportista y que deberá tributar esa prima como rendimiento del trabajo según la ley de IRPF.

Por último, a efectos de IRPF, las ayudas económicas reguladas por el CSD, las federaciones, el Comité Olímpico Español (COE) o el Comité Paralímpico Español (CPE) están exentas por el artículo 7.m) de la LIRPF. Tendrán como limite la cantidad de 60.100€ anuales y el deportista tendrá que ser reconocido como deportista de alto nivel para poder aplicarse dicha exención como podemos ver en el artículo 4 del 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.

A lo largo del trabajo, iremos explicando la práctica de todas las fuentes de renta comentadas en los párrafos anteriores y por ello, lo haremos diferenciando entre el tipo de deportista.

2.1. EL DEPORTISTA DE CLUB.

En primer lugar, antes de entender cómo se debe proceder a la hora de tributar los distintos ingresos que se pueden obtener, es importante tener claro algunos conceptos. Los clubes deportivos, según el artículo 13 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, son asociaciones de carácter privado, los cuales están formadas por personas físicas y jurídicas que tienen como finalidad practicar deporte en distintas competiciones. Además, diferencia a los clubes en tres escalas según sus circunstancias, pueden ser clubes deportivos elementales, básicos o Sociedades Anónimas Deportivas (SAD). En España, todos los equipos que forman La Liga, es decir, los equipos de Primera y Segunda División son SAD a excepción del Real Madrid, Barcelona, Athletic Club y Osasuna.

Para hacernos una idea del número de clubes federados que hay en nuestro país, el ministerio de cultura y deporte publica en su página web el número total de clubs, dentro de los tres grupos nombrados en el párrafo anterior, que practican deporte en España. En dicha tabla, se puede observar cómo en 2019 hubo 75.445 clubs y en 2020 este número descendió hasta 74.459. Dentro de esta tabla, en la comunidad dónde más encontramos es en Andalucía.

8.6. Clubs deportivos federados por comunidad autónoma ⁽¹⁾

	2019	2020
VALORES ABSOLUTOS	75.455	74.459
Andalucía	12.072	11.764
Aragón	4.567	4.516
Asturias (Principado de)	1.942	1.861
Baleares (Illes)	1.963	1.932
Canarias	3.624	3.556
Cantabria	1.567	1.518
Castilla y León	4.133	3.839
Castilla-La Mancha	4.729	4.842
Cataluña	10.763	10.600
Comunitat Valenciana	6.239	6.137
Extremadura	2.630	2.805
Galicia	5.767	5.501
Madrid (Comunidad de)	5.794	5.909
Murcia (Región de)	2.890	2.945
Navarra (Comunidad Foral de)	1.305	1.328
País Vasco	4.374	4.282
Rioja (La)	753	775
Ceuta	140	147
Melilla	151	147
Sin territorializar	52	55

Tabla 4. Anuario de estadísticas deportivas 2021, elaborado por la División de Estadística y Estudios, Secretaría General Técnica, Ministerio de Cultura y Deporte, Mayo 2021. Clubes deportivos federados por comunidad autónoma.

En el caso de los deportistas de club, para conocer como tributan, respecto a su principal actividad, debemos fijarnos en el artículo por el cual se basan los rendimientos de un trabajador en España. Según el artículo 17.1 de 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, *Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

Por otro lado, tal y como se ha comentado en el punto anterior, la principal diferencia entre el deportista que trabaja por cuenta propia y el que trabaja por cuenta ajena es la principal fuente de ingresos. Para un jugador de balonmano el salario del club es un rendimiento del trabajo, en cambio para un jugador de golf, su principal fuente de ingresos será calificada como rendimientos de actividades económicas. Además, muchos de los deportistas tienen diferentes rendimientos ya que al tener un elevado número de ingresos deciden invertirlo en distintas actividades o rendimientos.

Dentro de los rendimientos comentados en dicho artículo se encuentran los sueldos y salarios, los gastos de representación, dietas y un largo etcétera. Los deportistas que trabajan para clubes tienen un contrato laboral el cual está regulado según su convenio, como hemos comentado anteriormente. Por ejemplo, los jugadores de la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) se rigen por la *resolución de 3 de marzo de 2021, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el IV Convenio colectivo de baloncesto profesional ACB*. En los convenios colectivos encontramos una función donde se regula el principio de igualdad y se limita el poder del empresario como explica PONTÓN MERINO y PASTOR GOSALBEZ⁸. Cabe destacar que la relación club-deportista es la misma que podemos encontrar entre empresario-trabajador. Se rigen por convenios y su sueldo forma parte del rendimiento del trabajo, artículo 17.1.a) de la LIRPF.

⁸ PONTÓN MERINO, Paloma y PASTOR GOSALBEZ, Inma: Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales, Nº 18, 2014, págs. 113-136.

Al fin y al cabo, un deportista que pertenece a un club es un trabajador que desempeña unas funciones para una empresa. Por ello, el rendimiento neto del trabajo es similar al de personas como nosotros. También lo es, en los gastos deducibles. Por ejemplo, para ellos, la seguridad social es un gasto deducible como dice el artículo 19.2.a) de la LIRPF. En el caso de estar afiliados a un sindicato, como puede ser en el caso de los futbolistas la Asociación de Futbolistas Españoles (AFE), la cuota también es deducible como dice el apartado d) del mencionado artículo.

Es conveniente hacer referencia a la seguridad social como gasto deducible ya que podemos encontrar una sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 15-12-2021, nº 1492/2021, rec. 7113/2019 dónde trata la situación que se puede dar cuando se realiza un trabajo fuera de nuestras fronteras y se cotiza al equivalente de la Seguridad Social de manera obligatoria por el desarrollo de un trabajo por cuenta ajena. En cuanto a ello, dependerá si se trata de un estado miembro de la Unión Europea o de fuera de ella, esta situación puede darse pese a que el deportista sea residente en España y tribute por sus impuestos aquí. Esta circunstancia es provocada con los países de los estados miembros por el artículo 45.1 de la Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dónde habla de la libre circulación de los trabajadores dentro de ésta.

Esta sentencia hace referencia al defensa del Fútbol Club Barcelona, Gerard Piqué que al igual que su pareja, la cantante Shakira fue investigada por la Agencia Tributaria española. En el apartado tres de la sentencia admite el recurso presentado por la parte del futbolista por el cual explica que realizó distintos servicios en el primer semestre de 2008 para el club inglés, Manchester United, equipo que pertenece al Reino Unido (dicho país dejó de ser estado miembro de la UE en 2020). La legislación británica tiene un sistema similar al de la Seguridad Social española llamado, “*National Insurance*”, por ello, la normativa de LIRPF, en el artículo 19, dice que ésta será deducible si se cumplen las condiciones nombradas en el párrafo anterior y de esta manera evitar un caso de doble imposición. Sin embargo, en primera instancia, Gerard Piqué tuvo como rendimiento del trabajo el salario obtenido por la prestación de servicios más la seguridad social, cuando se tendría que haber restado.

Una vez hablado de los rendimientos del trabajo del deportista, utilizaremos como ejemplo el convenio nombrado anteriormente, podemos entender los ingresos que recibe un jugador de baloncesto.

En el artículo 11 del IV Convenio colectivo de baloncesto profesional ACB, dónde habla del concepto salarial, la resolución comenta que se considera como sueldos y salarios, las prestaciones como jugador durante los partidos y lo que ello conlleva, entrenar cada semana, viajes, actos del club, etc. Así mismo, será considerado como tal la cesión íntegra de los derechos de imagen. Igualmente, indica que la retribución que deben recibir mínima por temporada es de 28.000€ brutos, como explica el artículo 12 del convenio. Por consiguiente, dicha cantidad debe tenerse en cuenta para la cuota general.

Si comparamos el convenio del cual estamos hablando con el convenio de la Liga de Fútbol Profesional, observamos que no se hace referencia a las primas ya sean por partido o de fichaje. En el caso de los equipos de baloncesto podemos poner como ejemplo el año en el que el Real Madrid ganó la Euroliga (principal competición europea a nivel de clubes en dicho deporte, equivalente a la Champions League en el fútbol) en 2018. En ese caso, aunque no quede reflejado en el convenio, los jugadores pactaron con el club o prima por la consecución del título. Si se cumplimenta la obtención de dicha prima, también formara parte del rendimiento del trabajo.

Otro tema muy interesante y que está a la orden del día en el deporte, es la finalización de los contratos. Esto puede ser debido a muchas causas, puede suceder por mutuo acuerdo, porque el jugador se quiere ir a otro club o sea el club quien no quiera que siga el jugador en sus filas, también se puede dar que haya un despido improcedente del deportista y multitud de situaciones comparables con cualquier trabajo.

Primero de todo, hay que remarcar que la relación laboral entre deportista y club está calificada como una relación especial según el artículo 2.1.d) del 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. A continuación, dependiendo del motivo del que por el cual se haya llegado a la finalización contractual, tendrá diferentes consecuencias fiscales.

En el artículo 13 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales explica las situaciones que se pueden dar. Por un lado, si el despido se produce por mutuo acuerdo, por ejemplo, hay situaciones en las que el deportista no cuenta para el club y una manera de ayudarlo a encontrar equipo es rescindiendo el contrato de mutuo acuerdo, de esta manera el club que lo fiche no tendrá que pagar traspaso por dicho jugador. A su vez, el jugador pierde las posibilidades de recibir una indemnización por parte de su antiguo club. Por ello, fiscalmente no se aprecia rendimiento alguno.

También se da el caso, de que haya un traspaso del deportista a otro club, en estos casos, el jugador recibe como mínimo un 15% del precio que haya pagado el nuevo equipo en concepto de indemnización. Ésta formara parte de la base general como rendimiento del trabajo como menciona el artículo 13.1.a) del real decreto mencionado en el párrafo anterior.

Por otro lado, el artículo 15 plantea la posibilidad de que ocurra un despido improcedente por parte del deportista, en este caso, como mínimo deberá recibir dos meses del salario pactado por el contrato que ahora se quiere disolver más los complementos recibidos en el último año. En este caso el límite exento será de 180.000€ como dice el artículo 7.e) de la Ley de IRPF, en el cual también dice que, si la indemnización se pacta, no estará exenta.

Por tanto, es importante que se demuestre el fondo y la forma del despido ya que tendrá diferentes formas a la hora de proceder en la declaración de la renta. Un ejemplo de ello, lo podemos ver en la Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), sec. 4ª, S 20-11-2019, rec. 175/2017, en este caso, un futbolista del Barcelona recibió la notificación de una liquidación provisional una vez que dejó de formar parte de la disciplina deportiva. El club alegó un despido y por tanto estaría exento, pero no se demostró que éste fuera improcedente ya que no hay ningún documento oficial que acredite la veracidad de dicho acto. Se recurrió en recurso de reposición el cual también fue denegado. El siguiente paso fue recurrir al Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y también fue rechazado.

El documento que se aportó fue una carta de despido donde se indica el acuerdo entre ambas partes, en ese caso, como dice la sentencia está sujeto al impuesto por acuerdo entre las dos partes y no despido improcedente. De hecho, la única parte que lo considera como tal es el club, los demás procesos de la administración lo consideran despido pactado por ambas partes, ya que concluyen que el equipo no quería contar con sus servicios la próxima temporada y el jugador ya había firmado un contrato con otro club, en este caso en Argentina.

Para concluir, la forma correcta hubiera sido incluir la cantidad de la indemnización que exceda de 180.000 euros como rendimiento del trabajo. Además, según el artículo 18 de la LIRPF, podrán aplicarse la reducción del 30% como renta irregular si se cumplen una serie de requisitos.

Para finalizar el siguiente apartado, otro caso para tener en cuenta es el que implica a los motociclistas como trata SANCHEZ JURADO⁹. En él se habla de la posición que toma hacienda respecto a los pilotos que practican motociclismo, la administración comunicó que aquellos que participaran en las carreras que se celebran en España, deberán de tributar por ellas en el IRNR. Explica, que no es el único país que ha tomado dicha decisión. Como hemos comentado en el punto anterior dependiendo si el piloto es comunitario o no tributará al 19% o al 24%, respectivamente. España, tomó esta postura ya que de 20 carreras que se realizan en una temporada, cuatro son en España (Jerez, Cataluña, Aragón y Valencia). Por último, la administración considera que los pilotos deberán regularizar su situación voluntariamente y exigirá la renta bruta de éstos.

2.2. EL DEPORTISTA INDIVIDUAL.

Si hablamos del deportista individual, nos damos cuenta de que no hay tantos como podemos pensar. Es preciso señalar la diferencia entre competir solo en un equipo o sin él para poder entender bien su régimen fiscal.

⁹ SANCHEZ JURADO, Bartolomé: Los pilotos extranjeros deben pagar impuestos en España, 2020 <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/los-pilotos-extranjeros-deben-pagar-impuestos-en-espana>

Hay deportes como el ciclismo dónde compites tú solo encima de la bicicleta, los trofeos y premios son a nivel individual, pero representas un equipo. Un ejemplo puede ser Alejandro Valverde, ciclista profesional que trabaja para Movistar Team pero cuando gana una etapa o una carrera el ganador es él y los premios son para él. En este caso, lo trataremos como un deportista de club.

En cambio, en los deportistas que nos centraremos en este apartado son los deportistas que trabajan a nivel individual y no compiten para ningún club. Es el caso de los boxeadores entre otros, aunque puede darse el caso que tengan su equipo de trabajo y realicen entrenamientos en clubes, son considerados trabajadores por cuenta propia.

El deportista individual como un amplio porcentaje de la población española deberá tributar por su renta mundial siempre y cuando su tengan la residencia fiscal en España y si residen en el extranjero tributarán en nuestro país por las rentas obtenidas únicamente en territorio español como dice ORTIZ GONZALEZ¹⁰. Además, debe presentar los cuatro pagos fraccionados al final de cada trimestre (modelo 130) respecto al 20% de aplicar ingresos menos gastos, es decir, el rendimiento neto desde el 1 de enero del año en cuestión hasta el último día del trimestre del cual vamos a presentar la declaración como explica COBOS GOMEZ¹¹. Por otro lado, comenta que deberá tener en cuenta el CDI, artículo 17 en la mayoría de los casos cuando preste el servicio en el extranjero.

Para entender la tributación de un deportista individual, hay una consulta vinculante de la DGT nº V1643/2021 del 31 de Mayo de 2021 en la cual se trata el tema de un abogado que tiene como segunda actividad la equitación y quiere saber cómo debe tributar el dinero obtenido en premios ya que a la hora de realizar su correspondiente declaración de la renta la quiere realizar de forma correcta. En este caso, su actividad es la de abogacía, pero está obteniendo premios y rendimientos por la práctica del deporte de la equitación lo cual provoca que siga acudiendo a torneos.

¹⁰ ORTIZ GONZALEZ, Diego. La Directiva 90/435/CEE desde la perspectiva de los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria. Noticias de la Unión Europea, 2005, no 244, pág. 2

¹¹ COBOS GOMEZ, José María Cobos: “Fiscalidad internacional de deportistas residentes en España: pronunciamientos recientes de la dirección general de tributos”. En Revista MAGAZINE SPORTS & ENTERTAINMENT, 2019, págs. 6-8

La consulta trata lo siguiente, en ella explica que el premio fijo que pueda otorgar la competición como las distintas variables que puede haber ya sea por parte de los patrocinadores o por la propia organización serán rendimientos de actividades económicas. Asimismo, incluye a las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Hay que destacar, que hace hincapié como a lo largo del trabajo en que si hubiera una relación laboral sería un rendimiento del trabajo.

El artículo 27 de la Ley de IRPF considera que un rendimiento es actividad económica si procede del trabajo personal y/o capital y supone para el obligado tributario la ordenación por su cuenta de medios de producción y recursos humanos para la obtención de bienes o servicios. Por tanto, a la hora de obtener el rendimiento neto de un deportista en este caso que práctica y obtiene beneficios de la hípica se establecen según la ley del Impuesto de Sociedades ya que como dice el artículo 30 de la Ley de IRPF y el artículo 28-29 del Reglamento de IRPF los rendimientos netos en estimación directa normal o simplificada se determinan de esta manera. Lo que no cabe bajo ninguna posibilidad es aplicar la estimación objetiva para un deportista.

En esta misma línea, tener en consideración los gastos deducibles que éste pueda tener. Por ejemplo, la consulta habla de la matriculación a los torneos, viajes, seguros, licencias, coste de adquisición de los caballos, material deportivo, sueldos y salarios de su equipo profesional que le acompañe, etc. Así pues, deben estar afectos a su actividad, registrados de manera contable y debidamente justificados porque como obligados tributarios pueden sufrir una comprobación, inspección, etc.

Por otro lado, en la consulta, de este mismo punto, trata el tema de las retenciones, como hemos mencionado en el punto anterior, el artículo 75.1.c) de la Ley de IRPF dice que los rendimientos de las actividades económicas profesionales están sujetos a retención. Además, deberá presentar los impuestos correspondientes, conociendo que en este caso al ser también abogado, podrá compensarse los posibles rendimientos negativos como deportista con los posibles rendimientos positivos de su principal actividad.

Una vez hemos hablado de las retenciones, se puede dar el caso que una persona física obtenga rentas por parte de la federación española de su respectivo deporte, en

concepto de ayudas para su formación, mientras tiene la residencia fiscal en otro país de manera justificada mediante el modelo 030¹² como veremos en el siguiente apartado. Como hemos comentado en el punto 2, en España dichas ayudas están exentas y por tanto no es aplicable la retención por el artículo 7.m) de la LIRPF con el límite de 60.100€ según el artículo 4 de la RIRPF.

En el caso de que el deportista se encuentre en el extranjero, el artículo 14.a) de la LIRNR dice que están exentas las rentas que se encuentren comprendidas en el artículo 7 de la LIRPF a excepción de la y). La consulta vinculante nºV3145/2021 trata este tema, ya que un deportista español obtenía rentas para su formación mientras tenía la residencia fiscal fuera de España y por dichas ayudas se le aplicaba una retención del 24%. Por ello, para que no se le aplique dicha retención ya que se trataría de una renta exenta debe cumplirse el artículo 4 del RIRPF (el deportista sea considerado de alto nivel y la ayuda este financiada por el CSD o similar), el artículo 7.m) de la LIRPF (rentas exentas obtenidas por deportistas con carácter de beca con límite 60.100€) y que sea declarado no residente. Por tanto, se cumplen los requisitos para aplicar el artículo 14.a) de la LIRNR.

Resumiendo, esta consulta vinculante es muy acertada para poder entender cómo debe tributar un deportista ya que además está actualizada. También, tener en cuenta que, en España, se da la situación de que los profesionales del deporte no pueden vivir de él, este es un tema muy recurrente cada vez que se inician los Juegos Olímpicos. Claro ejemplo es Saúl Craviotto (medalla de plata en los últimos Juegos de Tokio), quién pese a ser el deportista español con más medallas en los Juegos Olímpicos (medalla de oro en Pekín, plata en Londres, oro y bronce en Río de Janeiro y la mencionada plata en Tokio), ejerce como Policía Nacional. En su caso, tendríamos por un lado rendimientos del trabajo y actividades económicas por otro. Sabemos que muchos de ellos tienen que vivir de otra profesión y por ello, es interesante también dicha consulta.

¹² <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/presentacion-declaraciones-ayuda-tecnica/modelo-030/consulta-domicilio-fiscal.html>

3. PRINCIPALES ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS Y SU PROBLEMÁTICA.

Respecto a este tema, incidiremos en el artículo 9 de la LIRPF ya que es el principal artículo para saber cuándo es ciudadano es contribuyente del IRPF y por qué normas se rige.

Por otro lado, analizaremos los derechos de imagen y su forma de tributar. Ciertos deportistas y sus asesores buscan los entresijos legales para pagar menos impuestos. En estos casos la práctica puede ser ilegal y las consecuencias que ello conlleva. Por ello, a lo largo de este punto se desarrollará las situaciones que se dan más habituales, utilizando ejemplos de distintos casos. Es un tema bastante investigado por la AEAT que ha provocado grandes pactos entre la justicia y las defensas de los contribuyentes.

Este tipo de fraudes, pueden estar considerados como delito penal y que, por tanto, exista la posibilidad de acabar en prisión. Por ello, tienen su espacio en Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal entre los artículos 305 y 310 encontramos los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social

3.1. LOS TRASLADOS DE RESIDENCIA: LA CUESTIÓN DE LA RESIDENCIA EFECTIVA

En el mundo del deporte, es muy habitual que haya profesionales que jueguen en países distintos a los de su origen. También, hay deportes que te obligan a estar viajando prácticamente toda la temporada exceptuando los períodos de descanso. En el mundo del tenis o el automovilismo, cada semana o cada dos semanas cambian de país y/o de continente. En estos casos es complicado saber cuál es la residencia fiscal del contribuyente ya que por motivos laborales no residen en ningún país más de la mitad del año.

En España, la ley es clara. Se considera residente en España a todo aquel que cumpla cualquiera de las circunstancias del artículo 9 de la LIRPF. Por tanto, la ley nos dice que si permaneces más 183 días en territorio español (TE) eres contribuyente del impuesto. Otros de los motivos válidos para ser contribuyentes del impuesto es que el

núcleo principal de su actividad sea ejercido en España. Por último, consideraremos que tendrá que tributar por IRPF los ciudadanos que, aunque vivan fuera de España más del número total de días mencionado, dependan de él su cónyuge e hijos menores de edad que sí residan en el país.

Si analizamos bien, el artículo 9 de la LIRPF, sabemos que cualquier deportista que pertenezca a un club español, será contribuyente del impuesto ya que superará el número de días en el país y también será el núcleo de su actividad principal. A la hora de tratar los cambios de residencia, es más complicado para el deportista que juega en distintos países a lo largo del año.

Hay que poner de manifiesto el tema, ya tratado con anterioridad, de que haya deportistas que cambien su residencia en mitad del año. Para ello, el artículo 48.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria explica que el domicilio fiscal es dónde la Administración puede acudir para tratar con el obligado tributario. Seguidamente, en el punto 2.a) del mismo artículo, dice que la residencia de una persona física es su residencia habitual, y en el caso de realizar una actividad económica podrá ser dicho lugar, cumpliendo una serie de requisitos, su residencia efectiva.

En consecuencia, si se da el caso de tener que cambiar de comunidad o país como les sucede a muchos de ellos, tendrán que informar a la Agencia Tributaria. Para ello, según la nota informativa del Ministerio de Hacienda y Fundación Pública y la página web de la AEAT, se debe presentar el modelo 030¹³ mediante el formulario pertinente. Cabe la posibilidad de que se inicie un requerimiento para demostrar que se trata de un cambio de residencia veraz. Por lo cual, se deberá aportar un certificado emitido por la Administración Fiscal al que pertenezca el domicilio correspondiente.

A propósito de este tema, un caso que todavía tiene repercusión en nuestro país es el de la extenista Arantxa Sánchez Vicario, ganadora de tres Roland Garros (uno de los cuatro Grand Slam que se juegan a lo largo de la temporada) entre otros títulos

13

https://www.mites.gob.es/ficheros/ministerio/mundo/consejerias/suiza_archivos/Cambio_Residencia_Fiscal.pdf

importantes. La exjugadora fue condenada en 2003 por fraude fiscal ya que entre 1989 y 1993 comunicó que trasladaba su residencia a Andorra, lo cual acabo siendo falso.

En el recurso de casación nº8294/2003, sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administrativo de la sección segunda con fecha 11/11/2019 explica lo siguiente. Primero se desestimó el recurso presentado por los representantes de Arantxa Sánchez Vicario en la sentencia del 03 de julio de 2003 mediante un Recurso Contencioso-Administrativo número 331/2001 ante las deudas (la correspondiente cuota más los intereses de demora) de los cinco ejercicios fiscales correspondientes entre 1989 y 1993. Por esa parte, se desestimó también el mencionado recurso. Otro de los puntos a tener en cuenta de la sentencia, es que la parte de la tenista presentó una declaración en agosto de 1989 del cambio de residencia a Andorra, por lo que ya había permanecido más de 183 días en España. En todos los años la AEAT demostró que, pese a que ella defendió vivir en Andorra, tenía el centro de su actividad y su residencia en Barcelona.

El caso del cambio de residencia ha sido y es una práctica habitual de los deportistas, pero también existen casos como el de la cantante Shakira o la difunta cantante de ópera Montserrat Caballé.

Otro caso sobre la residencia fiscal es el que se encuentra en la sentencia mencionada anteriormente, Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), sec. 4ª, S 20-11-2019, rec. 175/2017 en la cual un futbolista del Barcelona fue requerido por la administración ya que presento el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, alegando como domicilio fiscal Argentina cuando tenía un contrato laboral firmado con un club que juega en la liga española.

En este caso, el futbolista alegó que no era residente fiscal en España porque permaneció en el país desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de mayo de 2011. Ese día viajó a Argentina para concentrarse con el resto de los jugadores de la selección ya que tenían partidos para preparar una competición que se celebraría en julio. Además, él ya sabía que no volvería a jugar en el club (parte de su defensa se basó en titulares de la prensa deportiva donde se trataba el tema de su salida y las posibilidades de jugar en nuevos clubs) y por ello no volvió a la capital catalana pese a tener contrato en vigor

(hecho comprobado por el pasaporte del jugador). De esta manera el jugador estuvo en España 151 días pese a que su contrato finalizaba el 4 de agosto de 2011.

Mientras el futbolista alegaba que no se había encontrado físicamente en España los 183 días que dice el artículo 9 de la LIRPF, desde el Tribunal Supremo se defendía que, si tenía un contrato firmado por un periodo superior a dichos días, pese a que no lo cumpliera en España, laboral y legalmente sí que permaneció en el país y por ello, era contribuyente del IRPF y no del IRNR. Por otro lado, la sentencia habla de cuando los deportistas tienen que regresar a su país para permanecer unos días con su selección, en este caso, se tratan de ausencias esporádicas (así está recogido en el artículo 1.4 del Reglamento sobre el Estatuto y la Traslación de Jugadores de FIFA) por lo que esos días computan como residencia en el país al que pertenece el club, al final y al cabo, es con quien se tiene una relación laboral.

Para concluir lo referido a esta sentencia, es importante tenerla en cuenta si el deportista sufre una lesión. Muchas veces, se ha dado la situación de deportistas extranjeros que han sufrido una lesión grave la cual les provoca que tengan que estar un elevado periodo de baja hasta que vuelvan a incorporarse al equipo para entrenar y posteriormente para jugar. Muchos de ellos, prefieren pasar esos meses en su país de origen, ya sea por motivos familiares, por motivos médicos, ya que en su país tienen a especialistas de su confianza, etc. En esos casos es posible que incumplan el artículo 9.1.a) de la LIRPF en referente al número de días de permanencia en nuestro país, también es posible que en el caso de tener cónyuge e hijos vivan en el país de origen por distintos motivos y, por tanto, tampoco se cumpla el artículo 9.1.b) de la LIRPF. Pese a estos dos casos, el jugador seguirá siendo contribuyente del IRPF ya que tiene un contrato con un club español, aunque no esté ni entrenando ni jugando ni en la dinámica de sus compañeros.

3.2. LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN.

Como es habitual en la publicidad, las principales marcas suelen buscar a personajes conocidos para anunciar sus productos o experiencias porque de esta manera puedes transformar un simple producto o experiencia en un objeto o sentimiento al cual

podemos llegar nosotros también como dice CARO ALMELA¹⁴. Los deportistas suelen ser grandes reclamos publicitarios debido a sus éxitos, profesionalidad y, sobre todo, que tienen un elevado número de seguidores en las redes sociales, entre otras cosas. Incluso, tenemos a muchos de ellos que hacen varias campañas a la vez. A su vez, compaginan campañas de manera individual con las que realizan con sus compañeros de equipo o de otros deportes. Por tanto, es un tema que está a la orden del día, Rafael Nadal es un claro ejemplo de ello no hay más que ver un partido suyo de tenis, cada vez que se van a publicidad es él, el protagonista de varios anuncios como puede ser el de Kia, Mapfre o Nike

Previamente hay que destacar, que los derechos de imagen están protegidos por ley. En concreto, la 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 la cual regula la imagen de las personas en los medios de comunicación y plataformas digitales. Esta ley, tiene como objetivo la privacidad de las personas y que solo puedan ser ellas quienes difundan o publiquen su imagen (también está incluida la voz y el nombre). En el caso de querer cederlas tiene que realizarse con un consentimiento con carácter oficial. Por tanto, que un profesional ceda sus derechos a una empresa o una tercera persona es completamente legal.

En este caso debemos diferenciar dos tipos de situaciones. Hay deportistas que explotan su propia imagen como persona física y hay otros que deciden ceder los derechos a una sociedad o fundación como explica MERINO JARA¹⁵.

En lo que respecta a los derechos de imagen como rendimientos del trabajo (artículo 17.1 de la LIRPF citada en el punto 2.1), se produce cuando hay una relación laboral entre el empleador y el deportista, es decir, cuando el deportista trabaja para una entidad, en este caso tributa por la ley de IRPF. Utilizando como ejemplo el fútbol, todos los años cada equipo de primera división recibe una cantidad por los derechos de televisión, si el deportista ha cedido los derechos al club, éste percibirá una cantidad que

¹⁴ CARO ALMELA, Antonio (coord.) y PACHECO RUEDA, Marta (coord.): Comprender la publicidad para transformar la sociedad, 2020 pág. 17.

¹⁵ MERINO JARA, Isaac: Tributación de los derechos de imagen, 1999, pág. 82.

en la declaración de la renta aparecerá como rendimiento del trabajo. No solo sucede a la hora de las retransmisiones de los partidos, hay muchos equipos que tienen tiendas oficiales del club, en las que podemos observar bastantes fotografías de los componentes de ese equipo, en ese caso la forma de tributar es la misma.

En la siguiente tabla, la cual se encuentra en la página web de la liga¹⁶, podemos apreciar la cantidad de ingresos que recibieron los 42 equipos que componen la primera y segunda división en España. Estos ingresos están regulados por Real Decreto-ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional.

LaLiga Santander		LaLiga SmartBank	
Ingresos	Obligaciones	Ingresos	Obligaciones
ATHLETIC CLUB	72,2	R.C.D. ESPANYOL DE BARCELONA, S.A.D.	10,4
FUTBOL CLUB BARCELONA	165,6	CENTRE D'ESPORTS SABADELL F.C., S.A.D.	5,8
REAL MADRID CLUB DE FUTBOL	163,0	REAL SPORTING DE GIJON, S.A.D.	7,6
CLUB ATLETICO DE MADRID, S.A.D.	130,1	REAL CLUB DEPORTIVO MALLORCA, S.A.D.	9,5
SEVILLA FUTBOL CLUB, S.A.D.	84,2	SOCIEDAD DEPORTIVA PONFERRADINA, S.A.D.	6,0
REAL BETIS BALOMPIE, S.A.D.	59,5	CLUB DEPORTIVO CASTELLÓN, S.A.D.	6,1
REAL SOCIEDAD DE FUTBOL, S.A.D.	66,4	CLUB DEPORTIVO TENERIFE, S.A.D.	6,9
LEVANTE UNION DEPORTIVA, S.A.D.	50,3	RAYO VALLECANO DE MADRID, S.A.D.	7,4
CADIZ CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	47,3	REAL OVIEDO, S.A.D.	6,8
VALENCIA CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	73,3	CLUB DEPORTIVO MIRANDES, S.A.D.	6,4
CLUB ATLETICO OSASUNA	49,7	CLUB DEPORTIVO LEGANES, S.A.D.	9,8
DEPORTIVO ALAVES, S.A.D.	51,1	GIRONA FUTBOL CLUB, S.A.D.	7,8
ELCHE CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	47,3	REAL ZARAGOZA, S.A.D.	9,4
VILLARREAL CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	73,3	ALBACETE BALOMPIE, S.A.D.	6,2
REAL CLUB CELTA DE VIGO, S.A.D.	53,3	UNION DEPORTIVA LAS PALMAS, S.A.D.	8,0
REAL VALLADOLID CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	48,5	CLUB DEPORTIVO LUGO, S.A.D.	6,2
GRANADA CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	52,5	AGRUPACION DEPORTIVA ALCORCON, S.A.D.	6,4
SOCIEDAD DEPORTIVA EIBAR S.A.D.	51,8	CLUB DE FUTBOL FUENLABRADA	6,7
SOCIEDAD DEPORTIVA HUESCA, S.A.D.	46,8	UNION DEPORTIVA ALMERIA, S.A.D.	8,0
GETAFE CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	58,5	MALAGA CLUB DE FUTBOL, S.A.D.	7,2
		FUTBOL CLUB CARTAGENA, S.A.D.	6,0
TOTAL:	1.444,7	UNION DEPORTIVA LOGROÑES, S.A.D.	5,9
	-122,8		
		TOTAL:	160,5
			56,5
			217,0
			-13,6

Datos en millones de euros

Tabla 5. Reparto de los ingresos audiovisuales de la temporada 2020/2021 de la Liga de Fútbol Profesional (LFP).

Por otro lado, a la hora de hacer la declaración de la renta podemos considerar la obtención de los derechos de imagen como actividades económicas. Son rendimientos de actividades económicas según el artículo 27.1 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del

¹⁶ <https://www.laliga.com/transparencia/gestion-economica/derechos-audiovisuales>

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aquellos que se obtienen por cuenta propia. Además, este punto dice que son consideradas como tal el ejercicio de profesiones deportivas. Por lo que, un deportista individual como puede ser un judoca que decide ceder los derechos a una empresa sin que haya una relación laboral, tributará por este rendimiento.

En consecuencia, las retenciones sobre los derechos de imagen tienen su propio apartado en el Reglamento de IRPF. El artículo 75 nos dice que es un rendimiento sujeto a retención y el artículo 101.1, nos dice que se aplicará una retención del 24% sobre dichos rendimientos sin importar su calificación.

Profundizando en este caso, en la dirección general de tributos, podemos encontrar una consulta vinculante que habla de este tema. En concreto, la V1795-08 del 09 de Octubre de 2008. En la consulta, se pregunta cómo se tiene que calificar una renta que se percibe de una personalidad jurídica, por haber cedido los derechos de imagen a ésta, para ello, se firma un contrato entre ambas partes, es decir, la empresa y en este caso, un golfista. En ella afirma que la cesión de los derechos de imagen de un jugador de golf a una personalidad jurídica es un rendimiento de actividad económica ya que, en este caso, no existe una relación laboral porque el jugador está realizando una actividad deportiva y a su vez, cediendo, autorizando o consintiendo que una empresa explote sus derechos, pero en ningún caso, está trabajando para ellos.

De manera que, debemos saber diferenciar entre actividad económica y capital mobiliario, porque se puede dar el caso de que la cesión de los derechos no venga procedida de una actividad laboral ni por una actividad económica como es el caso de la contratación ocasional de un deportista por una empresa publicitaria para realizar un anuncio en cualquier medio de comunicación. En este caso hablamos del artículo 25.4.d) de la LIRPF, el cual dice que la cesión de la explotación de la imagen sin tratarse de una actividad económica, será rendimiento de capital mobiliario independientemente de que provenga del club al cual prestan sus servicios o a otra entidad o persona.

Otra consulta vinculante respecto a este tema es la nºV0201-19 del 30 de enero. En ella explica la aplicación del artículo 7.p) de la LIRPF el cual dice que los rendimientos del trabajo que ha obtenido una persona física por parte de una sociedad extranjera (dicha

sociedad no tiene residencia en España) estarán exentos. Además, este artículo dice que estarán exentos los rendimientos tributados en países que impuesto similar al IRPF como sucede en el supuesto comentado de Gerard Piqué.

En el caso de esta consulta se trataba de un piloto de motociclismo profesional, el cual quería saber si podía aplicarse la exención del mencionado artículo por los contratos que tenía firmados con patrocinadores extranjeros. La respuesta fue que no es aplicable porque ya que la relación que existe entre las partes es mercantil. Para que esté exento debe ser una relación laboral como rendimiento del trabajo basado en el artículo 17 de la LIRPF.

Por último, hacer una mención a los derechos de propiedad intelectual, la cual se divide en derechos de autor y propiedad industrial. Ésta es la ley bajo la cual se defienden los derechos de las creaciones de las personas ya sea en los diferentes ámbitos como el científico, artístico, literario, patentes y marcas, etc. así lo explica PLAZA PENADES¹⁷.

Se ha dado el caso, de muchos deportistas que han escrito un libro sobre su carrera, la mayoría de ellos suelen ser profesionales que han finalizado su carrera y consideran que una buena manera de que quede plasmada su vida es a través del papel. Ahora con las nuevas tecnologías también podemos encontrar muchos documentales al respecto.

Profundizando en este tema, podemos encontrar una consulta vinculante respecto a dicho tema. La consulta 227/2000 del 15 de Febrero de 2020 dice que una renta la cual se percibe por los derechos de propiedad intelectual debe ser catalogada como rendimiento del trabajo siempre y cuando la obtención de esos ingresos sea por la participación del deportista dentro de un marco laboral. Además, en dicha consulta se abre la posibilidad de que un deportista pueda aplicarse la reducción del 30% por periodo de generación superior a 2 años. En este caso, la consulta nos dice que no se puede aplicar la reducción ya que dicha actividad no se ejerce de forma continuada, en muchos casos, se produce de forma aislada.

¹⁷ PLAZA PENADES, Javier: Curso de especialización en Know-How, propiedad intelectual e industrial en el mercado único digital, 2019.

También, en la ley de IRPF encontramos como podemos catalogar a la propiedad intelectual. El artículo 17.2.d) dice que serán rendimientos del trabajo siempre y cuando ceda los derechos de explotación a un tercero. En cambio, si quien decide explotar dichos derechos es su titular, estamos hablando de una actividad económica. Además, se puede dar el caso de que el autor sea el progenitor y fallezca. En el caso de que ello sucediera, si los derechos de autor se derivan en el hijo y estaremos hablando de rendimiento de capital mobiliario, artículo 25.4.a) y que, por tanto, será renta general. En este caso, en el artículo 75.2.b) del reglamento de IRPF nos dice que los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual están sujetos a retención y que dicha retención debe ser del 19% como dice el artículo 101.2 del reglamento mencionado.

3.3. LA CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES Y FUNDACIONES.

Como hemos comentado en el punto anterior hay deportistas que deciden ceder la explotación de los derechos de imagen a una empresa en las cuales ellos son los administradores y están creadas con el único fin de obtener los beneficios las cantidades que recibe el jugador. El gremio que lo suele hacer más habitualmente es el de los futbolistas, ellos ceden los derechos, pero hay una sociedad interpuesta de por medio.

En el recurso de casación 3827/2010 del Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 24-03-2014, trata este tema donde explica como los deportistas de primer nivel traspasan a una sociedad por un periodo determinado sus derechos de imagen y éstas los arriendan al equipo al cual forman parte. El recurso explica que ese acto es totalmente lícito. La ilegalidad se comete cuando entre las cantidades que recibe el jugador, este caso principalmente hablamos de jugadores extranjeros, en concepto de derechos de imagen hay parte del salario, prima u otra ganancia que no viene derivada en el contrato como tal. De esta forma, la parte demandante explica que el motivo comentado es el principal para que se deba desgranar el contrato firmado por las partes y conocer al detalle los pagos.

Este recurso comenzó con un acta de disconformidad, la número 70636913 sobre el IRPF el 28 de noviembre de 2022 por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria hacia la sociedad Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. Futbolistas extranjeros

de la plantilla cobraban parte de su salario en concepto de derechos de imagen por lo que no se practicaban las retenciones correspondientes al sueldo como parte del rendimiento del trabajo. La necesidad de desgranar dicho contrato como hemos comentado anteriormente era saber cuál era la proporción de esos contratos y por ello la parte demandante solicitó a las autoridades fiscales competentes la información necesaria para el conocimiento de dichos contratos de cesión de derechos de imagen.

Finalmente, el fallo fue a favor del abogado del estado por lo que no se aportaron las pruebas suficientes por parte de la parte demandada para demostrar que había una diferenciación entre los rendimientos del trabajo con sus correspondientes retenciones y el dinero obtenido por los derechos de imagen.

Cuando esto sucede, aplicamos el artículo 92 de la LIRPF que trata sobre la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. En él nos dice que se puede no tributar por todos los rendimientos obtenidos en este ámbito, siempre que el total del dinero obtenido por la sociedad interpuesta minore del 85% del total recibido por el club al futbolista y a la sociedad. Si no se diera el caso la totalidad de la renta obtenida será rendimiento del trabajo, es decir, si no supera el 15% de los ingresos se pagará un tipo impositivo del 28% por el contrario, si tributa al 47%.

Por otro lado, sí que tendrá que computar en la base imponible la contraprestación por la cesión de los derechos de explotación de la imagen de una persona física cuando: se ceden los derechos a una persona física o jurídica residente o no residente, que los servicios se presten mediante un contrato laboral.

En el punto 2 de este trabajo, se ha tratado el tema de los gastos deducibles de la seguridad social cuando proceden de un país adherido a la Unión Europea mediante el procedimiento de casación hacia Gerard Piqué. En dicha sentencia, también trata el tema de los derechos de imagen. Respecto a la ley de IRPF, trata los artículos 19 (Rendimientos netos del trabajo), 25 (Rendimientos íntegros de capital mobiliario) y 27 (Rendimientos íntegros de actividades económicas).

La sentencia número 1.492/2021 explica cómo deben aplicarse los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen a terceros sin la intermediación de una

sociedad. En este caso los representantes legales del jugador explican basándose en distintas sentencias la diferencia de tributación, si se realiza en base a una actividad profesional es una actividad económica por el contrario rendimiento de capital mobiliario.

En cuanto a ello, tienen claro que a la hora de ceder los derechos de imagen para la realización de un spot publicitario se puede hacer distintas formas. Por un lado, simplemente ceder tu imagen y aparecer en un cartel publicitario, es decir, una foto del deportista con el producto o servicio que se anuncia. Por otro lado, puede darse la situación de que tengas que ir a grabar varios días, asimismo, utilicen tu voz para la interpretación y tengas actos de la campaña publicitaria, en ese caso, se está excediendo la transmisión de los derechos de imagen para establecer una actividad económica en ambas circunstancias, las cuales deberán tributar por la ley de IRPF. En ningún caso, podrá considerarse como rendimiento de capital mobiliario basándose en el párrafo segundo del artículo 27.1 de la ley de IRPF ya explicado con anterioridad. Incluyen en dicho recurso, que por la actividad hubo un acuerdo que se firmó a través de un contrato entre el central del Barça y la empresa Kerad Project 2006 S.L de manera directa sin que intercediera una sociedad. En virtud de lo comentado, defienden que se considera que se está desarrollando una actividad económica.

Hay que matizar que Kerad Project 2006 S.L es una empresa de la cual Piqué era el socio mayoritario con un 70% de las acciones. Esta empresa tenía como finalidad gestionar sus derechos publicitarios, para ello tenía personal asalariado.

A continuación, la contestación del abogado del estado fue catalogar los ingresos como capital mobiliario porque basándose en dos sentencias en las cuales se afirmaba que la colaboración que se produjo no tenía la consideración de empresa ya que es quien cede los derechos quien organiza la actividad.

Finalmente, el tribunal supremo le dio la razón al jugador internacional y a todo su equipo admitiendo que la finalidad de la cesión de los derechos de imagen a la empresa no fue un entramado para evadir impuestos ya que disponía de un equipo de profesionales trabajando para la gestión publicitaria, el hermano del futbolista era el encargado de dicha gestión, y consideró que se trataba de rendimientos de actividades económicas. La multa

de más de dos millones de euros fue anulada y la administración fue condenada a devolver las cantidades correspondientes más los intereses de demora.

4. EJEMPLOS DE PLANIFICACIÓN DE DISTINTOS DEPORTISTAS

A modo de ejemplo, y para poder apreciar como la justicia española ha investigado los distintos casos de algunos deportistas españoles o que han trabajado en España trataremos a algunos de los deportistas más sonados en este país. Primero de todo con una introducción de cada uno de ellos para que podamos entender quiénes son antes de explicar las distintas situaciones en las que ellos se vieron inmersos, haciendo hincapié en el caso de Xabi Alonso por cómo se han desarrollado los acontecimientos.

4.1. CASO CRISTIANO RONALDO.

Cristiano Ronaldo jugó en el Real Madrid desde el año 2009 hasta el año 2018. En el club blanco consiguió todos los trofeos a nivel de clubes, entre ellos 4 Champions League y a nivel individual 4 balones de oro. La justicia española le investigó por los cuatro ejercicios fiscales desde 2011 a 2014 tras la denuncia de Hacienda.

En la sentencia nº 53/2019 de la sección 17ª de la Audiencia Provincial de Madrid, explica porqué fue acusado por delitos contra la Hacienda Pública. En este caso se le culpaba por el artículo 305 y 305 bis.1.a) del Código Penal el cual redacta que quien haya cometido actos en contra de la AEAT ya sea la estatal, la autonómica o la local de modo que la cantidad defraudada supere los 120.000€ recibirá una pena de uno a cinco años de prisión y si supera los 600.000€ será de dos a seis años. En ambos casos deberán devolver la cantidad no declarada más la correspondiente multa.

En la sentencia mencionada, explica que el futbolista comenzó a ser residente fiscal español en 2010 pero que previamente, tras el conocimiento del su fichaje por el Real Madrid, a finales de 2018 le cedió sus derechos de imagen a una empresa llamada Tollin Associates LTD cuya sede se encontraba en las Islas Vírgenes Británicas (país catalogado como paraíso fiscal) y que él era el máximo accionista. A su vez ésta cedía los derechos a otra sociedad llamada Multisports&Image Management LTD situada en Irlanda. Era la empresa irlandesa quien se encarga de realizar todas las gestiones que

hacían referencia al tema de la explotación de los derechos de imagen, mientras que la sociedad situada en las Islas Vírgenes no tenía ninguna función laboralmente hablando.

Además de este entramado de empresas, el futbolista presentó la declaración de la renta referente al 2014 por unos ingresos percibidos en los últimos 4 años que no se ajustaban a la realidad. Esos ingresos fueron declarados, como rendimientos del capital mobiliario ya que de esta manera pagaría menos impuestos que si hubieran hecho como actividades económicas.

Finalmente, el futbolista portugués decidió pactar con la fiscalía una multa de 19 millones de euros (en dicha cantidad se incluye el acuerdo por la vía penal, la multa, los intereses y las costas) y una condena de dos años de prisión para así de esta manera evitar entrar en ella. Se declaró culpable porque había cometido el delito de crear una sociedad pantalla con el fin de evadir impuestos.

4.2. CASO XABI ALONSO.

Xabi Alonso, jugador ya retirado, jugó entre otros equipos para la Real Sociedad y el Real Madrid. Es uno de los nueve futbolistas que ganaron la triple corona (Eurocopa, Mundial y Eurocopa) con la selección española. La justicia española le sigue investigando hoy en día por los ejercicios entre 2010 y 2012 por tres delitos contra la Hacienda Pública española concernientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Resaltar, que el jugador siempre ha creído en su inocencia y por eso, nunca aceptó los pactos propuestos por Hacienda, con el riesgo que ello conllevaba. Otras personalidades con asuntos similares con la justicia sí decidieron pactar la propuesta que recibieron para de esta forma evitar cantidades mayores o la propia cárcel. De hecho, fue un caso similar el del exfutbolista argentino Javier Mascherano el cual reabrió el caso ya que tenían una situación prácticamente idéntica y este jugador sí decidió pactar con el juez.

En este caso, el futbolista decidió ceder sus derechos de imagen a la empresa llamada Kardzali, situada en Madeira. La isla cuenta con un beneficioso régimen fiscal, exención total de impuestos para la empresa, porque fue creada antes de 2001, hasta 2012 donde se aplicaba un tipo de gravamen del 4%, a su vez, las rentas pagadas a un socio no residente no están sujetas a retención alguna, pese a ello está considerado como paraíso

fiscal. El motivo es que pertenece a Portugal país miembro de la Unión Europea. La empresa portuguesa firmó contratos durante estos tres años con marcas reconocidas como Adidas, La Gula del Norte, El Corte Inglés y un largo etcétera que es por los cuales se abrió la investigación, en ningún momento se produjo por las cantidades abonadas por el Real Madrid por dichos conceptos.

Como podemos leer en la sentencia nº177/2021 de la sección nº30 de la Audiencia Provincial de Madrid, el futbolista cedió los derechos a esta empresa, la cual fue establecida en el año 2001 en el país y que pertenece a una sociedad establecida en Panamá, por 5 millones de euros. El abogado del estado defendía que dicha venta de los derechos de imagen era única y exclusivamente para evadir el pago de los tributos correspondientes en España. Afirmaba que en ningún caso la empresa trabajaría para la llevanza de sus derechos de imagen ya que considera que ésta no tiene el soporte suficiente para ello. Otro de los motivos que incrementaban las sospechas era la constitución de la sociedad, la cual se encontraba en Madeira, los propietarios de ella eran dos empresas situadas en las Islas Vírgenes, el administrador tenía su domicilio fiscal en Andorra y se dedicaban a la compraventa de perfumes. Además, Kardzali no tenía la solvencia suficiente para poder abonar a Xabi Alonso la cantidad acordada de 5 millones de euros.

Por su parte, la defensa del declarante manifestó la postura de la empresa Kardzali, la cual hizo funciones de intermediaria para la obtención de beneficios por la publicidad del futbolista. Así mismo, tenía la forma de proceder de una empresa convencional puesto que realizaban facturas, se encargaban del cobro de éstas y tuvieron que realizar distintas inversiones por el aumento de los servicios ofrecidos por la empresa gracias a la cesión de estos derechos, como dice una prueba pericial según la parte del jugador. Importante añadir que tenían el apoyo de las empresas a las cuales les prestaban los servicios, por ello reiteraban que la empresa era real y actuaba para tal fin.

Finalmente, el fallo de la sentencia fue la absolución de Xabi Alonso y sus asesores fiscales por las infracciones cometidas ante la Agencia Tributaria. El motivo fue considerar que la empresa sí tenía un objeto social relacionado con la publicidad que es lo que se negaba desde la parte acusante. En este caso ha sido la Audiencia Provincial de

Madrid la que ha eximido al futbolista por cuarta vez, a pesar de todo, la fiscalía y la AEAT han recurrido dicho fallo como en las ocasiones anteriores.

4.3. CASO RAFAEL NADAL PARERA.

Rafa Nadal, considerado uno de los mejores deportistas de este país, campeón de los cuatro grandes del tenis mundial, de cinco copas Davis con España y dos veces medallista olímpico. La Agencia Tributaria le investigó por el Impuesto de Sociedades (IS) de 2011 a 2014 y el IVA de los periodos de 2012 a 2014.

El tenista español cometió el error de crear una sociedad que afincó en el País Vasco con el fin de beneficiarse de la fiscalidad de dicha comunidad a efectos del IS y del IVA. Esta sociedad era la dueña de diversas empresas repartidas por el país para favorecerse del régimen llamado Sociedades de Promoción de Empresas (SPE), el cual ya no era legal en el resto de España. Dichas empresas tuvieron como domicilio fiscal la ciudad de San Sebastián y se lucró de pagar menos impuestos durante seis años mientras que las empresas, al igual que él, continuaban realizando la actividad en su ciudad natal, en Manacor. Esta trama fue un acto que llevaron a cabo más personas jurídicas por ello fue denunciado por Bildu.

Los que aplicaron este régimen, el cual tuvo vigencia hasta el último día del periodo impositivo del año 2012 en Guipúzcoa y en Álava y Vizcaya hasta el último de 2013, debían cumplir el requisito de que su objeto social principal consistiera en promover sociedades a través de la participación de manera temporal en su capital social como indicaba la Norma Foral 13/2012 en el artículo 60. Además, añadía que tenía que invertir un capital mínimo de 3.005.060,52€.

Por otro lado, tenían unos beneficios, por dicha razón muchas empresas se trasladaron al País Vasco, que consistían en lo siguiente: si te apropiabas de participaciones de sociedades de nueva creación, las SPE podían llegar a pagar un 1% de tipo de gravamen era del 28%. Por consiguiente, la citada norma indica que este régimen lo tenía que conceder la Hacienda Vasca, en ningún caso te podías acoger sino te lo conferían de forma expresa, y el motivo era el de incitar a la reinversión.

A su vez, las SPE podían disfrutar de las siguientes exenciones, la primera de ellas era si se transferían acciones y participaciones de capital social de empresas participantes entre doce y dieciséis meses desde la compra hasta la venta de éstas, los rendimientos obtenidos estarían exentos. Otra exención aplicable era que si se obtenían préstamos participativos para la sociedad prestataria estaba exento y para la receptora se consideraba un gasto fiscalmente deducible.

Por los motivos mencionados anteriormente, al tenista le dieron la idea de realizar este cambio de residencia y beneficiarse de las oportunidades que le provocaba esta situación. Pese a que el jugador siempre ha manifestado su voluntad y obligación de pagar los impuestos en su país, no todos los deportistas pueden presumir de ello, creyó conveniente junto a su equipo realizar este cambio pese a que nadie tenía su residencia en el País Vasco. Destacar, que desde que saltó esta denuncia, nunca más uno de los deportistas más laureados de todos los tiempos ha vuelto a tener problemas con la fiscalía española.

5. CONCLUSIONES.

En base a todo lo expuesto, podemos determinar que nos encontramos, sin lugar a duda, ante un problema de difícil solución, dada su proyección interna e internacional. Si fiscalmente los contribuyentes españoles quieren dejar de serlo y están dispuestos a cambiar de residencia fiscal pese a lo que ello conlleva, para pagar menos impuestos, en conjunto estamos perdiendo todos. Como hemos podido comentar a lo largo del trabajo, es un tema que viene del siglo pasado y que hoy en día seguimos sin remar todos en la misma dirección.

Para concluir todos los argumentos expuestos, es conveniente reflejar cuáles han sido aquellos a los que tenemos que prestar más atención cuando tratemos el tema de la fiscalidad de un deportista. Hay que tener en cuenta si se trata de un deportista individual o un deportista que trabaja a nivel de club, ya que la calificación jurídico-tributaria de los rendimientos no es la misma, como hemos ido desarrollando.

Como hemos comentado en la primera parte de la conclusión, el cambio de residencia efectiva es muy habitual en deportistas ya que muchos de ellos, entre

competiciones, entrenamientos, actos publicitarios y pretemporada, no establecen su residencia más de 183 días en ningún país. En este caso hay un porcentaje de profesionales del deporte que deciden seguir pagando sus impuestos en España pese a que legalmente podrían no hacerlo; en cambio, hay otros tantos que sí trasladan su residencia, si bien en muchas ocasiones con la finalidad de evadir o eludir impuestos. Este sería un gran aspecto para solucionar, ya que la mayoría de los deportistas que lo hacen es porque consideran que el gravamen que se le aplica es muy alto.

La función de la progresividad es que aquellos que más rendimientos obtengan paguen de forma más que proporcional a quienes menos renta tengan, pero hay que tener en cuenta que la vida profesional de un deportista suele durar unos 15 años aproximadamente por lo que no se tiene en cuenta su corta vida laboral. En definitiva, el IRPF se basa en la progresividad, pero no en la longevidad. Quizás, éste sea un punto para tener cuenta y que podría ser modificado para captar a los grandes deportistas como en su día se hizo con la Ley Beckham.

En el caso de la residencia efectiva, también existen diferencias entre el deportista que trabaja para un club o el que trabaja por cuenta propia. Como hemos visto en la sentencia del jugador del Barcelona que se fue a Argentina en mayo, si se tiene un contrato laboral en nuestro país, prestando un servicio en él, a efectos de la administración española eres residente del territorio español independientemente de los días que hayas estado en España y los motivos por los cuales te hayas ausentado.

En este aspecto, el deportista muchas veces se siente desprotegido porque desconoce dónde tiene que tributar. Nos encontramos en un mundo totalmente globalizado donde encuentras jugadores de cualquier deporte alrededor del mundo. En muchas ocasiones tienen que tomar de referencia un CDI que no está actualizado o se producen disputas entre países ya que en ocasiones la cantidad a pagar es una cantidad muy suculenta para las arcas públicas del país.

También cabe destacar la creación de sociedades para declarar los derechos de imagen. Como hemos visto la creación de una sociedad para declarar los derechos de imagen no es una práctica ilegal y por ello, hay muchos que optan por esta forma de proceder ya que de esta manera pagaran menos impuestos, pero insistiendo en que la ley

lo permite. Un deportista profesional puede cobrar cantidades astronómicas por los derechos de imagen de su club, ser la imagen publicitaria de grandes marcas a nivel internacional, crear una sociedad y cederle los derechos de imagen a ésta mediante un contrato. Finalmente, será la sociedad la que tribute por estos medios y no el futbolista. Al fin y al cabo, es una forma de actuar que tienen en cuenta muchos emprendedores, primero tributar por IRPF como actividades económicas y si obtienes los rendimientos esperados, crear una sociedad con un tipo fijo de gravamen a efectos de LISD.

Lo que la ley no permite es que el jugador firme un contrato en el cual se manifiesta que cede sus derechos de imagen a sociedades que no tienen ninguna actividad, en ocasiones se trata de sociedades pantalla (el jugador firma un contrato con una sociedad la cual el administrador de esta sociedad es otra empresa o grupo de empresas), y a su vez éstas encuentran en paraísos fiscales. En este caso, es la sociedad quien paga al jugador y, por tanto, no se declara ningún rendimiento en nuestro país.

Al tratarse de un ejercicio totalmente ilegal, la AEAT debería de perseguir más estos posibles fraudes. Este tipo de entresijos fiscales solo pueden llevarse a cabo por personas con un alto nivel de ingresos. Éstos los utilizan pagar a asesores fiscales que creen este tipo de tramas montando sociedades en paraísos fiscales, porque que piensan que les es más beneficioso, antes que hacer su declaración de manera correcta. Por ello, la ley debería de ser más drástica en este aspecto para que esto no ocurriera.

En definitiva, más allá de las distintas posturas y opiniones existes a favor y en contra de cómo deberían tributar algunos de los referentes de nuestro país, en este caso me refiero a los deportistas icónicos que tenemos, es importante juzgarles por la legalidad de sus actos y no por el equipo al que representan. Por otro lado, como ciudadanos siempre nos indigna leer que gente con un alto poder adquisitivo defrauda a Hacienda, pero es importante remarcar que no hace falta tener mucho dinero para hacerlo y que es posible que nosotros en su lugar haríamos lo mismo. Por ello, comentaba al principio de mi conclusión que debemos conseguir tener un sistema justo y que pagar los impuestos que nos corresponden no sea ninguna obligación, sino que sintamos que estamos haciendo el bien por la sociedad.

6. BIBLIOGRAFIA.

- Catálogo general de las publicaciones oficiales. Elaborado por la División de Estadística y Estudios, Secretaría General Técnica. Ministerio de Cultura y Deporte Mayo 2021 <https://www.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:b24c68ad-75ff-48d0-aa1f-d57075f22e64/anuario-de-estadisticas-deportivas-2021.pdf>
- CARO ALMELA, Antonio (coord.) y PACHECO RUEDA, Marta (coord.): Comprender la publicidad para transformar la sociedad, 2020.
- COBOS GOMEZ, José María: fiscalidad internacional de deportistas residentes en España: pronunciamientos recientes de la dirección general de tributos. Garrigues, marzo 2019.
- Enlace web Agencia Tributaria (modelo 030): <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/consultas-informaticas/presentacion-declaraciones-ayuda-tecnica/modelo-030/consulta-domicilio-fiscal.html>
- GARICA MARCOS, Francisco Joaquín y GARCÍA MATEO, Pablo: Deporte, comunicación, tecnología y contexto social, 2022.
- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego: La Directiva 90/435/CEE desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria, 2005.
- Instituto Navarro del Deporte, enlace web: <https://www.deportenavarra.es/es/deporte-federado>
- LOPEZ MARTINEZ, Raúl: Responsabilidad social corporativa en el ámbito del fútbol (configuración e incidencia sobre riesgos en materia fiscal y penal, incluyendo las relaciones de las entidades con los futbolistas), 2020.
- MARTIN MORO, Manuel: La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, 2012.
- MERINO JARA, Isaac: Tributación de los derechos de imagen, 1999.

- Nota Informativa del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Cambio de residencia fiscal. Enlace web: https://www.mites.gob.es/ficheros/ministerio/mundo/consejerias/suiza_archivos/Cambio_Residencia_Fiscal.pdf
- PLAZA PENADES, Javier: Curso de especialización en Know-How, propiedad intelectual e industrial en el mercado único digital. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2019
- PONTÓN MERINO, Paloma y PASTOR GOSALBEZ, Inma: Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales, Nº 18, 2014.
- ROSADO IGLESIAS, Gema: Revista española de derecho constitucional, nº21, 2001.
- SANCHEZ JURADO, Bartolomé: Los pilotos extranjeros deben pagar impuestos en España, 2020. Enlace web: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/los-pilotos-extranjeros-deben-pagar-impuestos-en-espana>

7. ANEXO.

7.1. ANEXO NORMATIVO.

- España. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. «BOE» núm. 153, de 27/06/1985.
- España. Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. «BOE» núm. 249, de 17 de octubre de 1990.
- Instrumento de ratificación del protocolo, hecho en Viena el 24 de febrero de 1995, por el que se modifica el Convenio entre el Reino de España y la República de Austria para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en Viena el 20 de diciembre de 1966.

- España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- España. 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.
- País Vasco. Norma Foral 13/2012 de 27 de diciembre de 1996.
- España. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, departamento Comunidad Valenciana.
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- España. 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. «BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.
- España. 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.
- España. Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento. «BOE» núm. 177, de 25 de julio de 2007, páginas 32240 a 32247 (8 págs.)
- VERSIÓN CONSOLIDADA DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA. 30.3.2010 Diario Oficial de la Unión Europea C 83/47.
- España. 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. Ministerio de Empleo y Seguridad Social.

7.2. ANEXO JURISPRUDENCIAL.

- Audiencia Provincial de Madrid, juzgado de 1ª instancia e instrucción nº1 de Pozuelo de Alarcón, sección diecisiete. Fecha de sentencia: 22/01/2019, recuso número 53/2019.
- Resolución de 3 de marzo de 2021, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el IV Convenio colectivo de baloncesto profesional ACB.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos 227/2000 de 15 de Febrero de 2000.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1795-08 de 09 de Octubre de 2008.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V1405/2009 de 15 de Junio de 2009.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V0201/2019 de 30 de Enero de 2019.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V1643/2021 de 31 de Mayo de 2021.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V345-21 de 20 de Diciembre de 2021.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso), sec. 4ª, S 20-11-2019, rec. 175/2017. Procedimiento de primera instancia, fallo desestimatorio.
- Sentencia nº30 de la Audiencia Provincial de Madrid, sección treinta. Fecha de sentencia 08/04/2021, Sentencia núm. 177/2021.

- Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección segunda. Fecha de sentencia: 11/11/2009, recuso número 8294/2003.
- Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección segunda. Fecha de sentencia: 15/12/2021, Sentencia núm. 1.492/2021.
- Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 24-03-2014, rec. 3827/2010.

