

# LA FISCALIDAD DEL DEPORTE



Universidad Miguel Hernández de Elche

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Derecho

Curso Académico 2023/2024

Realizado por Jacinto Arriaga López

Tutorizado por María Teresa Alemany Eguidazu



TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

**INDICE**

1. Abreviaturas .....	2
2. Introducción .....	3
3. Sujetos del ámbito deportivo .....	3
3.1. Sujetos públicos .....	3
3.2. Sujetos privados .....	10
4. Régimen tributario en el deporte .....	14
4.1. Régimen tributario de deportistas .....	14
4.1.1. IRPF.....	14
4.1.2. IRNR .....	20
4.1.3. IVA Deportistas.....	23
4.1.4. Derechos de Imagen .....	23
4.2. Régimen tributario entidades deportivas.....	26
4.2.1. Impuesto Sociedades deportivas .....	26
4.2.2. IVA sociedades .....	35
5. Conclusiones.....	37
6. Bibliografía.....	38

## **1. Abreviaturas**

art. = Artículo

CSD = Consejo Superior de Deportes

IAE = Impuesto de Actividades Económicas

IRPF = Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

IRNR = Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IVA = Impuesto sobre el Valor Añadido

OCDE = Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

SAD = Sociedad Anónima Deportiva



## **2. Introducción**

No cabe duda de la importancia del deporte en España, algo que ha sido evidente a raíz de la pandemia del Covid-19, con la gente realizando ejercicio en casa.

Debido a esta importancia e interés que genera el deporte en nuestro país, se genera una importante carga fiscal para los sujetos y entidades que realizan la práctica deportiva a nivel profesional, por lo cual, daremos una visión general de cómo se regula el mundo del deporte a nivel fiscal en nuestro país.

Empezando por cuales son los sujetos, tanto públicos como privados, en los que repercute la carga fiscal, y siguiendo con los impuestos que son exigibles a estos por la práctica deportiva, tanto si son deportistas individuales por cuenta propia o si se trata de clubes o sociedades deportivas, viendo de esta manera, su regulación en impuestos tales como el Impuesto sobre la renta de Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), o el Impuesto de Sociedades (IS).

## **3. Sujetos del ámbito deportivo**

Debemos distinguir aquí entre sujetos públicos y sujetos privados:

### **3.1 Sujetos públicos**

- **Consejo Superior de Deportes:**

Se encuentra regulado en el Título I Capítulo I de la Ley 39/2022 de 30 de Diciembre, del Deporte, es un organismo autónomo de carácter administrativo que se encuentra adscrito al Ministerio de Cultura y Deporte y ejerce directamente la actuación de la Administración del Estado en el ámbito deportivo (art. 13.2 Ley del Deporte).

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

Las competencias del CSD vienen establecidas en el art. 14 de la Ley del Deporte que dice lo siguiente:

*“Son competencias del Consejo Superior de Deportes las siguientes:*

*a) Fijar los objetivos y criterios de la política deportiva de la Administración General del Estado, así como los de representación y participación internacionales.*

*b) Establecer, en coordinación con el resto de las Administraciones Públicas, programas específicos para el fomento, en condiciones de igualdad de trato y no discriminación, de la actividad física y el deporte.*

*c) Instaurar, en los términos que se contienen en esta ley, un marco de relaciones interadministrativas sobre la base de la cooperación y la colaboración entre las Administraciones Públicas.*

*d) Impulsar con las Comunidades Autónomas la programación del deporte escolar y universitario, en el ámbito de sus competencias, y determinar las reglas de su participación nacional e internacional, de acuerdo con el principio de igualdad y no discriminación.*

*e) Elaborar y ejecutar, en colaboración con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, planes de construcción y mejora del equipamiento y las instalaciones deportivas para el desarrollo del deporte de competición, así como actualizar, en el ámbito de sus competencias, la normativa técnica de las instalaciones deportivas y su equipamiento, prestando especial atención al cumplimiento de los requisitos establecidos sobre seguridad y accesibilidad universal de las mismas, libres de barreras arquitectónicas.*

*f) Reconocer, a los efectos de esta ley y de participación y desarrollo de la actividad deportiva de ámbito estatal, la existencia de modalidades y especialidades deportivas.*

*g) En relación con las federaciones deportivas españolas, autorizar su creación, así como acordar, en su caso, su liquidación y extinción; ratificar sus estatutos y reglamentos expresamente previstos en esta ley junto a sus modificaciones; controlar el*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

*contenido mínimo y la sujeción al ordenamiento jurídico de los acuerdos de integración y separación previstos en el artículo 48; así como autorizar su adhesión a las correspondientes federaciones deportivas internacionales.*

*h) Acordar con las federaciones deportivas españolas sus objetivos, programas deportivos, en especial los del deporte de alto nivel y estructuras funcionales, para su posterior desarrollo y ejecución.*

*i) Conceder las subvenciones que procedan a las federaciones deportivas y demás entidades deportivas, asociaciones y sindicatos de deportistas y asociaciones de aficionados, inspeccionando y comprobando la adecuación de las mismas al cumplimiento de los fines previstos en esta ley, y ordenar a los órganos correspondientes de ejecución de las subvenciones el reintegro de las cantidades o la paralización de las disposiciones de fondos cuando se cumplan los supuestos que habilitan tales medidas.*

*j) Autorizar la constitución y liquidación de las ligas profesionales, y ratificar sus estatutos y reglamentos expresamente previstos en esta ley, así como sus modificaciones.*

*k) Calificar las competiciones oficiales de ámbito estatal que deben ser consideradas de carácter profesional, previo informe no vinculante de la federación deportiva correspondiente, así como establecer, previo informe de las ligas profesionales, las medidas y los objetivos que aseguren la sostenibilidad económica de las competiciones profesionales y tutelar su cumplimiento por parte de las ligas profesionales correspondientes.*

*l) Autorizar la inscripción de las entidades reconocidas por esta ley en el Registro Estatal de Entidades Deportivas, así como las modificaciones del régimen de participación de sus socios o miembros, en los términos establecidos en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo V del título III.*

*m) Conocer las auditorias de cuentas y las cuentas anuales de las entidades deportivas reconocidas por esta ley, así como recabar los informes y documentos complementarios en relación con las mismas; encargar la realización de auditorías de cuentas cuando así se establezca en esta ley o en sus disposiciones de desarrollo; fijar*

*los criterios generales de solvencia de las entidades deportivas que se implanten por las ligas profesionales y las federaciones deportivas españolas en el ámbito de sus respectivas competencias, y conocer los informes de buen gobierno de las federaciones deportivas españolas y de las ligas profesionales, adoptando, en su caso, las medidas oportunas.*

*n) El ejercicio de las facultades de control económico y de actuación sobre las entidades deportivas reconocidas por esta ley en los términos establecidos en los artículos 41 y 58.*

*ñ) La administración del arbitraje y la designación de árbitros en relación con las discrepancias que puedan suscitarse sobre la comercialización y explotación de los derechos audiovisuales en las competiciones, en los términos previstos en el artículo 9 del 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 profesionales.*

*o) Autorizar o denegar, previa conformidad del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, la celebración en territorio español de competiciones deportivas oficiales de carácter internacional, y de aquellas otras competiciones o actividades deportivas que utilicen la nomenclatura y la simbología que es propia del Estado o bien sea susceptible de generar confusión, así como la participación de las selecciones de ámbito estatal en las competiciones internacionales.*

*p) Promover e impulsar, sin perjuicio de las competencias que ostenta la Agencia Estatal Comisión Española para la Lucha Antidopaje en el Deporte, medidas de prevención, control y represión del uso de sustancias prohibidas y métodos no reglamentarios, destinados a aumentar artificialmente la capacidad física de las personas deportistas o de los animales participantes en actividades deportivas o a modificar fraudulentamente los resultados de las competiciones y actividades deportivas reconocidas en esta ley.*

*q) Establecer una política específica de prevención de los riesgos asociados a la práctica deportiva y de las posibles patologías que pudieran aparecer durante o tras la finalización de la práctica deportiva.*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

r) *Establecer instrumentos, elaborar informes, estadísticas, estudios, protocolos, guías y cualquier otra herramienta que pueda contribuir a difundir los beneficios de la actividad física y el deporte y la consolidación de hábitos saludables como consecuencia de su práctica, así como recabar datos sobre la situación de las personas LGTBI+ en el ámbito del deporte y la actividad física que permitan desarrollar políticas públicas contra la LGTBIfobia en el deporte.*

s) *Apoyar e incentivar la investigación científica y la innovación en materia deportiva, de conformidad con los criterios establecidos en la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, garantizando una representación equilibrada de todas las áreas del conocimiento y disciplinas científicas que puedan aportar al conocimiento del fenómeno deportivo.*

t) *Gestionar el censo de instalaciones deportivas estatal en colaboración con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.*

u) *Colaborar con el resto de las Administraciones Públicas en la adopción de medidas que aseguren la sostenibilidad de la actividad deportiva en el medio ambiente, así como en el entorno urbano y natural.*

v) *Apoyar y promover la formación de personal técnico deportivo, tanto en su desempeño técnico como en sus habilidades para la prevención e intervención ante conductas violentas, acoso o abuso sexual, machismo, sexismo, xenofobia, aporofobia, racismo, LGTBIfobia, serofobia, capacitismo o ante cualquier forma de discriminación, a través de la colaboración con las federaciones deportivas y con los organismos competentes de la Administración General del Estado. Igualmente, apoyar y promover la gestión económica, presupuestaria y de personal de los centros de titularidad estatal que impartan enseñanzas deportivas de grado superior a distancia en todo el territorio nacional; así como proponer, en el marco de las competencias educativas de la Administración General del Estado, la regulación y ordenación de las enseñanzas deportivas de régimen especial.*

w) *Resolver los recursos administrativos que se interpongan contra los actos y resoluciones que se dicten por las federaciones deportivas españolas en el ejercicio de las funciones establecidas en el artículo 51, que no estén atribuidos a otros órganos, así*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

*como ejercer la potestad sancionadora en los términos previstos en esta ley y sus disposiciones de desarrollo.*

*x) Velar por la efectiva aplicación de esta ley y demás normas que la desarrollen, ejercitando al efecto las acciones que procedan, así como cualquier otra facultad atribuida legal o reglamentariamente que persiga el cumplimiento de los fines y objetivos señalados en la presente disposición.*

*y) Diseñar, con la participación de las Administraciones competentes, de las federaciones deportivas y de las ligas profesionales, políticas de promoción internacional del modelo de deporte español, coordinando la ejecución de estas medidas con el Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación.*

*z) Llevar a cabo, en colaboración con el resto de las Administraciones Públicas, con las federaciones deportivas españolas y otros agentes del sector, acciones para el fomento del turismo y la industria vinculados a la actividad física y el deporte.*

*aa) Impulsar políticas públicas de fomento de la práctica deportiva en las personas mayores y menores de edad, en colaboración con el resto de las Administraciones Públicas y, en su caso, con las federaciones deportivas españolas y otros agentes del sector.*

*ab) Promover políticas públicas de fomento de la práctica deportiva en las personas con discapacidad, en colaboración con el resto de las Administraciones Públicas, con las federaciones deportivas españolas y con el movimiento asociativo de las personas con discapacidad, manteniendo una visión transversal de las necesidades de estas personas en todos los ámbitos del deporte.*

*ac) Procurar la participación de las aficiones en el deporte mediante la coordinación directa con las asociaciones que las representan.*

*ad) Proponer, sin perjuicio de las competencias de las Comunidades Autónomas y previo informe de la Conferencia Sectorial del Deporte, reunida en convocatoria urgente y extraordinaria, la adopción de medidas excepcionales de reacción rápida y protección del sector ante situaciones de alto riesgo o crisis derivadas de pandemias sanitarias, catástrofes naturales u otras circunstancias imprevisibles.*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

*ae) Fomentar la colaboración público-privada en la promoción y financiación del deporte, de actividades deportivas y deportistas.*

*af) Desarrollar reglamentariamente los requisitos del sistema común de solución de conflictos de carácter extrajudicial contemplado en el artículo 119 de la ley.”*

El art. 15 de la Ley del Deporte establece el régimen jurídico por el que se rige y se estructura el Consejo del CSD.

- Direcciones Generales de Deportes de las Comunidades Autónomas:

Sus funciones y competencias vienen establecidas en los Estatutos de Autonomía y demás normal del ámbito deportivo de cada Comunidad Autónoma, entre las competencias que figurar en sus Estatutos y demás normas tenemos:

- La promoción, construcción y gestión de instalaciones deportivas.
- La tutela y coordinación de las Federaciones Deportivas de ámbito territorial autonómico.
- Coordinación, promoción y tutela del asociacionismo deportivo.
- Potestad legislativa sobre política deportiva en el ámbito autonómico.
- Programación de subvenciones al deporte.
- Educación Física y actividad deportiva escolar.
- La formación de técnicos y animadores deportivos.
- La gestión de los Centros de formación de los licenciados en Ciencias de la Actividad Física y el Deporte.

- Entidades Locales:

Como Entidades Locales del deporte nos encontramos con Ayuntamientos, Diputaciones y Cabildos, pero principalmente son los Ayuntamientos los gestores de los servicios públicos deportivos debido a su proximidad con la ciudadanía y a que la titularidad de la mayoría de instalaciones y espacios deportivos pertenecen a estos.

Algunas de las competencias de las Entidades Locales son las siguientes:

- Reservar en los planes de urbanismo el suelo necesario para la construcción de instalaciones deportivas.

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

- Construir, en colaboración con otras Administraciones públicas, las instalaciones locales y gestionarlas.
- Desarrollar programas de promoción deportiva para todas las edades.
- Ayudar a los clubes deportivos ubicados en su territorio.

En cuanto a los Ayuntamientos las competencias más frecuentes son:

- Las Escuelas Deportivas Municipales.
- La animación deportiva.
- La organización de competiciones locales.
- La oferta de instalaciones deportivas a clubes y particulares.

### 3.2 Sujetos privados

#### - El Comité Olímpico Español

El Comité Olímpico Español es el organismo encargado de representar a España en los Juegos Olímpicos y otros eventos deportivos internacionales. Fundado en 1912, es una asociación sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica, el comité tiene su sede en Madrid y está formado por miembros elegidos por diferentes federaciones deportivas españolas. Se rige de acuerdo a sus propios Estatutos, la Carta Olímpica y la ley Española del Deporte, en concreto en los art. 75 a 77 de la Ley del Deporte, donde se establece su naturaleza jurídica y funciones, tanto del Comité Olímpico Español (art. 75), como del Comité Paralímpico Español (art.76).

Su principal función es la de preparar y enviar a las delegaciones deportivas españolas a los Juegos Olímpicos y otros eventos internacionales, así como velar por el cumplimiento de los principios y valores del movimiento olímpico en España.

#### - Federaciones Deportivas Españolas

Están integradas por las Federaciones deportivas autonómicas, árbitros, técnicos, jueces, ligas profesionales y otras entidades que quieran promover una modalidad deportiva. Reguladas en los art.43 a 55 de la Ley del deporte, son entidades privadas con

personalidad jurídica propia, su ámbito de actuación es nacional y su desarrollo reglamentario viene establecido en el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.

Sus funciones, además de sus funciones propias de administración y organización, son:

- Coordinación junto a las Federaciones autonómicas para promover sus modalidades deportivas en el ámbito nacional.
- Organizar las competiciones internacionales que se celebren en el ámbito nacional.
- Ejercer la potestad disciplinaria deportiva.
- Ejercer el control de las subvenciones deportivas para las Asociaciones y Entidades deportivas.
- Ejecutar las resoluciones del Comité Español de Disciplina Deportiva.

#### - Las Ligas Profesionales

Forman parte de la Federación Deportiva Española correspondiente, son de carácter privado, tienen personalidad jurídica propia y tienen autonomía propia para su organización interna y funcionamiento. Están integradas por los clubes que participan en las competiciones profesionales de ámbito nacional, conforme al art. 56 de la Ley del Deporte que regula su constitución y estructura.

El art. 57 establece los contenidos mínimos de sus estatutos y son:

- a) Los órganos que componen su estructura, entre los que deberá existir una comisión de control económico cuya composición y obligaciones se asemejarán a las que se establecen en las federaciones deportivas para este órgano.
- b) La forma de elección y cese de sus miembros.
- c) Las formas de integración en la liga.
- d) Los derechos y deberes de sus miembros.
- e) Las competencias propias y delegadas.
- f) Los demás elementos que se consideren precisos para la ordenación de su vida interna.

- Entidades Deportivas

- Clubes:

Están reguladas en el Capítulo V de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, que trata de las entidades que participan en competiciones deportivas oficiales estatales.

El art. 63 de la Ley del Deporte dice que la constitución de clubes deportivos se registrará por la normativa autonómica correspondiente.

El art. 74 de la Ley del Deporte establece los requisitos que deben incorporar en sus estatutos para formar parte de sus juntas directivas, tales como avales o antigüedad.

La Disposición adicional 10ª establece que los clubes deportivos elementales o básicos constituidos con arreglo a la Ley 10/1990, de 15 de octubre, deberán adaptarse a lo dispuesto en el artículo 63 de esta ley, en el lugar donde radique su sede, dentro del plazo de un año desde su entrada en vigor. Ya que la antigua Ley del Deporte distinguía entre estos dos tipos de clubes.

- Sociedades Anónimas Deportivas:

Son asociaciones más complejas reguladas en los art. 69 a 73 de la Ley del Deporte, la anterior ley exigía, para la participación en competiciones oficiales profesionales de ámbito estatal, la transformación de los clubes en sociedad anónima deportiva (SAD), con la salvedad de aquellos que pudieron mantener su forma jurídica por presentar un saldo patrimonial neto positivo en las últimas temporadas. Sólo cuatro clubes cumplieron con los requisitos: FC Barcelona y Real Madrid en fútbol y baloncesto, y Athletic de Bilbao y Osasuna en fútbol.

El art.69 establece que las entidades deportivas que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal podrán adoptar la forma de sociedades anónimas deportivas de acuerdo con lo establecido en el artículo 94, y quedarán sujetas al régimen general de las sociedades de capital.

Estas sociedades deberán incluir en su denominación social la nomenclatura “SAD”.

El Capital Social de las SAD se regula en el art. 70 que establece que el capital mínimo no podrá ser inferior al establecido en la Ley de Sociedades Anónimas, se deberá desembolsar totalmente mediante aportaciones dinerarias y representado por acciones nominativas.

El art.71 regula el órgano de administración de las SAD y establece la prohibición a las SAD o clubes que participen en competiciones profesionales de ámbito nacional de participar en el capital social de otra SAD que forme parte de la misma competición o modalidad deportiva. Tampoco podrán las personas físicas o jurídicas que tengan una participación en los derechos de voto igual o superior al cinco por ciento de una SAD, participar en otra SAD con una participación en los derechos de votos igual o superior al cinco por ciento.

El órgano de administración de las SAD será un Consejo de Administración y los Estatutos de la SAD fijarán el número de miembros que lo compone, estos miembros no podrán ejercer cargo alguno en otras SAD que compitan en la misma competición o modalidad deportiva.

También establece incompatibilidades para formar parte del Consejo de Administración de una SAD:

*“2. No podrán formar parte del Consejo de Administración:*

- a) Las personas en quienes concurra alguna de las prohibiciones para ser administradores previstas en la normativa mercantil general aplicable a las sociedades anónimas.*
- b) Quienes, en los últimos cinco años, hayan sido sancionados por una infracción muy grave en materia deportiva.*
- c) Quienes estén al servicio de cualquier Administración Pública o sociedad en cuyo capital participe alguna Administración Pública siempre que la actividad del órgano o unidad a la que estén adscritos esté relacionada con la de las sociedades de capital deportivas.*

*d) Quienes tengan o hayan tenido en los dos últimos años la condición de alto cargo de la Administración General del Estado y de las entidades del sector público estatal, en los términos señalados en los artículos 1 y 15 de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, siempre que la actividad propia del cargo tenga relación con la de las sociedades de capital deportivas.”*

El art. 72 permite a las SAD participar en los mercados de valores con arreglo a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, y demás disposiciones de general aplicación.

#### **4. Régimen tributario en el deporte**

Analizaremos aquí, en primer lugar, el régimen tributario de deportistas y finalmente, analizaremos el régimen tributario de las entidades deportivas.

##### **4.1 Régimen tributario de deportistas**

En este apartado veremos los distintos impuestos por los que pueden ser gravados deportistas, teniendo en cuenta que solo entran en el ámbito fiscal los deportistas profesionales, que son aquellos que participan en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional.

Los impuestos por los que pueden ser gravados los deportistas son el Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). En el caso de que el deportista trabaje por cuenta propia podría ser gravado por el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

##### **4.1.1 Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF)**

El art.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre define el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

En cuanto al hecho imponible el art.6 de la Ley del IRPF nos dice que es la obtención de renta por el contribuyente, renta que la componen los rendimientos del

trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Serán contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español (art.8 de la Ley del IRPF), estableciendo el art. 9 de esta Ley que se entiende como residencia habitual en territorio español:

*“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.”*

Veamos ahora cada uno de los conceptos que componen la renta.

#### - Rendimientos del Trabajo

El art. 17.1 de la Ley del IRPF nos dice: *“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 la tanto el deportista actúa como un trabajador por cuenta ajena para un club o entidad deportiva a cambio de una

contraprestación, contraprestación que entra dentro de la categoría de rendimientos del trabajo.

Dentro de los rendimientos del trabajo existen diferentes tipos de rentas, que en el caso de los deportistas se recogen en los convenios colectivos de los distintos deportes. Algunos de estos conceptos son:

- Sueldo mensual: Art. 24 del Convenio colectivo de fútbol profesional, de 23 de noviembre, donde se establece la cantidad que percibe el Futbolista Profesional con independencia de que participe o no en los partidos que este dispute. Deberá fijarse con carácter inexcusable en el contrato que suscriban ambas partes, o en el Convenio que se establezca entre cada Club/SAD y sus respectivas plantillas, para la fijación de la cuantía que corresponda a cada temporada. En el convenio se establecen las cuantías mínimas.
- Prima de contratación o fichaje: Art. 22 del Convenio, *“es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.”*
- Prima de partido: *“La cuantía y condiciones de percepción de esta prima se pactarán por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional de forma individual, y deberá constar, siempre por escrito firmado por el representante del Club/SAD y el Futbolista o representante de la plantilla.”*, art. 23 del Convenio.
- Pagas extraordinarias: el art. 25 del Convenio establece 2 pagas extraordinarias al año que no deberán ser inferiores al sueldo mensual más el plus de antigüedad.

Tenemos que tener en cuenta que el art. 7 de la Ley del IRPF establece exenciones a algunos conceptos vistos anteriormente, que en el caso de los deportistas serían dos de ellos, por un lado, tenemos el art. 7 e) de la Ley del IRPF que dice que estarán 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.”*, y por otro, el art. 7 m) de la Ley del IRPF: *“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.”*

En cuanto a los gastos deducibles que vienen recogidos en el art.19 de la Ley del IRPF, los deportistas podrán deducirse las cotizaciones a la Seguridad Social (2.a), las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca (2.d) y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales (2.e).

Por último, los deportistas podrán reducirse las aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, en los términos que establece la disposición adicional undécima de la Ley del IRPF en su apartado 1.5 a) y b):

*“5. Régimen fiscal:*

*a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.*

*b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno.”*

- Rendimientos del Capital Mobiliario:

Se recogen en el art.25 de la Ley del IRPF, y en este sentido es aplicable a los deportistas el apartado 4 d) que establece 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”.*

Por tanto, no siempre computarán como rendimientos de capital mobiliario y habrá que tener en cuenta quien tiene el derecho de explotación de la imagen para determinarlo.

En cuanto a la reducción aplicable el art. 26 apartado 2 de la Ley del IRPF dice que *“Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.*

*La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.”*

- Rendimientos de Actividades Económicas:

El art.27 de la Ley del IRPF nos dice que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.*

Por lo tanto, se considerará como actividad económica cuando el deportista realice la actividad por cuenta propia.

El rendimiento neto se determinará por estimación directa conforme establece el art. 30 de la Ley del IRPF, tanto para la estimación directa normal como para la simplificada.

En cuanto a las reducciones encontramos dos que se encuentran el art. 32 de la Ley del IRPF, la primera se encuentra en el apartado 1 de dicho artículo y es la reducción del 30% que ya hemos hablado anteriormente, la segunda se encuentra en el apartado 2 del artículo, donde se establecen los requisitos y las cuantías a reducir.

- Ganancias Patrimoniales:

El art. 33.1 de la Ley del IRPF dice que “*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*”.

Por lo tanto, los premios obtenidos por el deportista en el reconocimiento de su trayectoria profesional y las indemnizaciones por daños personales sufridos serán considerados como ganancias patrimoniales. No obstante, el art. 7 de la Ley del IRPF establece que estos premios podrán ser declarados exentos en su apartado l), además en su apartado d) establece la exención de las indemnizaciones por daños personales en dos supuestos, los que sean consecuencia de responsabilidad civil con el límite de hasta la cuantía legal o judicialmente reconocida y las que sean derivadas de contratos de seguros de accidentes.

- Imputación de rentas:

La imputación de rentas puede ser generada por la cesión del derecho de explotación económica de la imagen de los deportistas, y se encuentran reguladas en el art. 92 de la Ley del IRPF, que establece que se producirán cuando concurren tres circunstancias:

“a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a

la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.”

El apartado 2 de este artículo dice que *“La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.”*

#### 4.1.2 Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

A diferencia del IRPF que grava a las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español, el IRNR grava la obtención de rentas en España de aquellos que no tienen residencia habitual en territorio español. Se regula en el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo (Ley del IRNR) y en su artículo 1 se establece la naturaleza y el objeto del impuesto, ya comentado.

Por lo tanto, la tributación en uno u otro impuesto viene dada por la residencia habitual del sujeto pasivo, para saber cuál es la residencia habitual el art. 6 de la Ley del IRNR nos remite al art.9 de la Ley del IRPF que establece estas condiciones:

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

*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.”*

En cuanto a las normas del IRNR solo nos interesan las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (Capítulo IV Ley del IRNR), ya que son las que pueden afectar a los deportistas.

El art. 24 de la Ley del IRNR determina que la base imponible será el importe íntegro devengado en cada tipo de renta y establece que gastos pueden deducirse en su apartado 2 siendo estos gastos de personal, de aprovisionamiento y de suministros, y para residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, además, los gastos previstos en la Ley del IRPF.

La cuota tributaria se recoge en el art.25 de la Ley del IRNR “*a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”.*

De esta cuota podrán practicarse las deducciones recogidas en el art. 26 de la Ley del IRNR, que son las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre las rentas del contribuyente.

Es conveniente señalar en este apartado la conocida como Ley Beckham, regulada en el art. 93 de la Ley del IRPF, que era un régimen opcional por el que los

deportistas profesionales que venían a España podían acogerse y tributar por el IRNR durante los 6 primeros años, lo que suponía tributar con unas condiciones más ventajosas, ya que los salarios tributaban al 24% hasta los primeros 600000€ y 47% a partir de estos (art. 93.2 apartado e 1º Ley del IRPF). Para poder acogerse a este régimen, se debían de cumplir unos requisitos que se recogen en el art. 93.1 de la Ley del IRPF, como son el no haber residido en España durante los diez periodos impositivos anteriores al que se produzca el traslado, o que dicho traslado se produzca a consecuencia de un contrato de trabajo, en este apartado desde 2015 se excluyen a los deportistas profesionales, que ya no podrán acogerse a este régimen tributario, pues este es regulado por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Es una ley cuya finalidad principal es atraer talento y trabajadores calificados a España. Su nombre común proviene del futbolista David Beckham, uno de los primeros en beneficiarse de ella.

Por último, cabe señalar que España tiene suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional, y así evitar que se grave por un mismo impuesto en el país de obtención y en el país de residencia. Cuando son aplicables, sus normas se aplican sobre las de la Ley del IRNR, como se recoge en el art. 4 de la Ley del IRNR.

Normalmente los convenios siguen el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), donde en su art. 17 (o 16 debido a la supresión del art. 14) recoge la tributación de deportistas, por lo que las rentas obtenidas se gravarán tanto en el Estado donde se obtengan como en el de residencia conforme a la normativa de cada Estado, pero el Estado de residencia debe establecer algún mecanismo para evitar la doble imposición que veremos a continuación.

Estos convenios establecen mecanismos para evitar la doble imposición, y tenemos:

- Método de exención, en donde las rentas obtenidas en el país extranjero no tributan en el país de residencia. Tenemos la exención simple que ignora las rentas obtenidas por completo cuando se calcula el impuesto en el país de residencia, y la exención con progresividad donde si se tienen en cuenta las rentas obtenidas en el país extranjero, pero solo para determinar el tipo de gravamen aplicable.

- Método de imputación, donde las rentas obtenidas fuera se tienen en cuenta para establecer la cuota en el país de residencia, pero esta se deduce, y esta imputación puede ser total, o bien, parcial, en donde se establece un tope máximo que podrás deducirte en el país de residencia.

#### 4.1.3 Impuesto sobre el Valor Añadido de los Deportistas

Todo deportista que realice una prestación de servicios a terceros con la finalidad de obtener rendimientos económicos serán sujetos pasivos del IVA quedando sujetos a dicho impuesto en su tipo general.

Se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), de la que podemos extraer que el deportista profesional tributará por este impuesto cuando realice su actividad por cuenta propia, es decir, que en el caso de deportistas que realicen su actividad dentro de un club o en el marco de dependencia laboral, será el club quién deberá asumir la carga del impuesto.

El Tipo impositivo general es del 21% (art. 90 Ley del IVA) pero se establece un tipo reducido para los espectáculos deportivos aficionados en el art. 91.2 apartado 8º de la Ley del IVA, este tipo reducido es del 10%.

#### 4.1.4 Derechos de Imagen

Como ya apuntamos, no toda cesión de derechos de imagen tiene la consideración de rendimientos del capital mobiliario, sino que dependiendo a quién se cedan tendrán una consideración u otra.

De esta manera, si la cesión se realiza a favor de un club o una Sociedad Deportiva, el art 28 del Convenio Colectivo del fútbol establece que las cantidades que el Club satisfaga al deportista por la explotación de los derechos de imagen tendrá la consideración de concepto salarial, por lo tanto, será considerado rendimientos del trabajo.

Cuando el deportista realiza una prestación de servicios y cede la explotación de los derechos de imagen a una empresa para su explotación en el marco de esa prestación

de servicios, o es el mismo deportista quien explota su imagen, los rendimientos que perciba el deportista tendrán la consideración de rendimientos de actividad económica.

También podrán general imputación de renta, para ello se deben dar tres requisitos que encontramos en el art. 92.1 de la Ley del IRPF:

*“a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.*

*b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.*

*c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.”*

Cuando el cesionario no tenga una relación laboral o una prestación de servicios con el deportista, lo que el deportista perciba tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario.

- Problemática de los Derechos de Imagen (casos de Cristiano Ronaldo y Messi):

No es necesario decir que en los últimos años has salido en los medios varios casos de fraude fiscal en el mundo del deporte, especialmente el fútbol, debido a las cantidades que se manejan.

Sin dudo los dos casos que más eco mediático tuvieron fueron los casos de Cristiano Ronaldo y Lionel Messi, pero existen otros jugadores como Luka Modric, Marcelo, Radamel Falcao, Angel Di Maria o Javier Mascherano, entre otros.

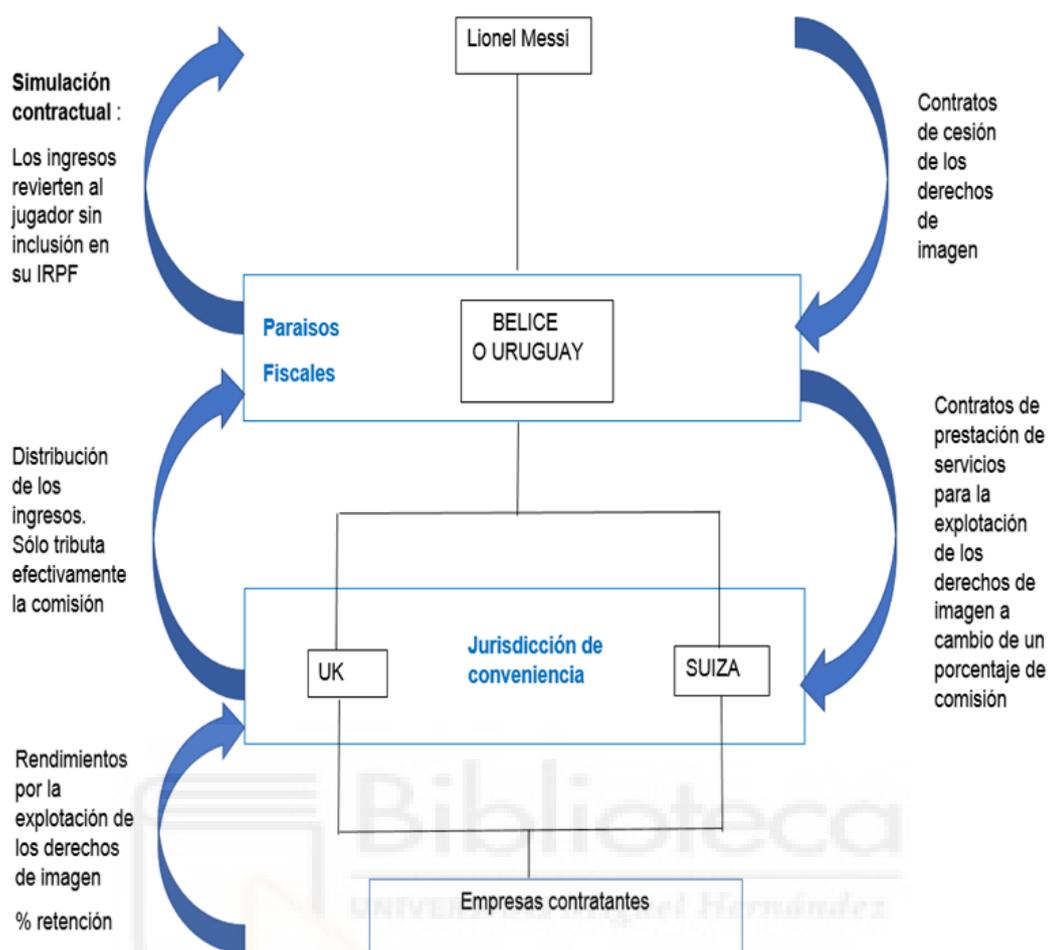
## TRABAJO FIN DE GRADO La Fiscalidad Del Deporte

En el caso de Cristiano Ronaldo, fue acusado por la fiscalía de irregularidades en las declaraciones de 2011, 2012, 2013 y 2014. La fiscalía le acusó de desviar a empresas radicadas en paraísos fiscales de las Islas Vírgenes Británicas e Irlanda por ganancias recaudadas en concepto de derechos de imagen. Finalmente, la defensa de Cristiano Ronaldo alcanzó un acuerdo con la fiscalía por la que tuvo que pagar una multa de 18,8 millones.

En cuanto a Lionel Messi, fue condenado en 2016 por fraude fiscal al no haber declarado en el IRPF de los años 2007, 2008 y 2009 más de cuatro millones de euros por la explotación de su imagen. El padre de Messi cedió la explotación de los derechos de imagen del jugador a una sociedad radicada en Belice que, además, pertenecía a la madre del jugador, la nueva cesionaria licenció, como agente exclusivo para la explotación de dichos derechos de imagen, a una sociedad radicada en el Reino Unido, y después, sustituida por otra sociedad radicada en Suiza.

Más adelante, la sociedad residente en Belice cedería los derechos de imagen del futbolista a una sociedad radicada en Uruguay, cuyo accionario era Lionel Messi, por lo que, tanto la cesión inicial, como el contrato que suscribía la segunda sociedad con los terceros era una simulación dado el hecho de que la titularidad de las dos sociedades correspondía al futbolista o sus padres.

En el siguiente esquema podemos apreciar cómo funcionaba el entramado:



Finalmente, el jugador fue condenado a 21 meses de prisión y a una multa de dos millones de euros, y al padre a 15 meses de prisión y multa de 1,3 millones de euros, al tratarse de una condena inferior a 2 años no entraron en prisión.

#### 4.2 Régimen tributario de las entidades deportistas

Como hemos podido ver al tratar los sujetos en el ámbito deportivo, las entidades deportivas pueden tener diferentes formas jurídicas y tener fines lucrativos o no lucrativos, por lo tanto, en función de estas características se determinará que régimen es aplicable.

##### 4.2.1 Impuesto sobre Sociedades de las entidades deportivas

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

Se recoge en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS), y dependiendo de la naturaleza de la entidad podemos encontrarnos diferentes situaciones:

- Entidades deportivas totalmente exentas del IS.

El art. 9.1 de la Ley del IS recoge aquellas entidades que están totalmente exentas del impuesto, estas son:

- “a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.*
- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*
- c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.*
- d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.*
- e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*
- f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*
- g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.*
- h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.”*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

Atendiendo a los apartados a y b de este artículo, vemos que las entidades deportivas públicas estarán exentas del Impuesto de Sociedades. Debido a que tienen personalidad jurídica están sujetos al impuesto, pero por su carácter administrativo estarán totalmente exentas de gravamen.

- Entidades deportivas en régimen especial

Se recoge en la Ley 49/2002 y solo es aplicable a las entidades con fines no lucrativos, que se recogen en el art. 2 de dicha ley, estas son:

*“a) Las fundaciones.*

*b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

*c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*

*d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*

*e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.*

*f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.*

*Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.*

*g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

*de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.*

*Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.”*

Además, estas entidades deberán cumplir unos requisitos recogidos en el art. 3 de esta ley, estos requisitos son:

- 1) Que persigan fines de interés general.
- 2) Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:
  - a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
  - b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
  - c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.
- 3) Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- 4) Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- 5) Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.
- 6) Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.
- 7) Que estén inscritas en el registro correspondiente.

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

- 8) Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- 9) Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
- 10) Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Teniendo todo esto en cuenta, podemos decir que podrán beneficiarse de este régimen el Comité Olímpico y Paralímpico, las fundaciones deportivas, las federaciones deportivas españolas y autonómicas, los clubes y entidades de promoción deportiva de utilidad pública, y las agrupaciones de clubes con dicha calificación, por el contrario, no podrán optar por este régimen las Sociedades Anónimas Deportivas, al tratarse de sociedades mercantiles con ánimo de lucro, y las Ligas deportivas al tener cargos retribuidos.

Las entidades acogidas a este régimen tendrán determinadas rentas exentas, recogidas en el art. 6 de la Ley 49/2002, estas son:

- 1) Las derivadas de los siguientes ingresos:
  - a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad.
  - b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.
  - c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- 2) Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- 3) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos.
- 4) Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente. Que en el ámbito deportivo serían las del art. 7 apartado 10 de esta Ley, *“Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física”*.

- 5) Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Para la determinación de la base imponible el art.8 de la Ley 49/2002 nos dice que sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, sin embargo, el art. 13 de dicha Ley obliga a las entidades que opten por este régimen a declarar la totalidad de sus rentas, estén exentas o no.

El tipo de gravamen será del 10%, según establece el art.10 de la Ley 49/2002.

El art.13 de la Ley 49/2002 establece que las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

- Entidades deportivas parcialmente exentas del IS

El art. 109 de la Ley del IS establece que este régimen se aplicará a las entidades que se recogen en el art. 9 apartado 3 de la misma Ley, es decir, será aplicable a aquellas entidades sin fines lucrativos que no reúnan los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002.

De las entidades que se recogen en el art. 9 apartado 3, solo nos interesan las del apartado a), “*Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior*”, ya que son el único grupo que tiene relevancia en el ámbito deportivo, siendo estas algunos clubes deportivos que no sean Sociedades Anónimas, las ligas profesional, las agrupaciones de clubes, entes de promoción deportiva que no hayan sido calificadas de utilidad pública, y cualquier otra entidad deportiva sin fines lucrativos que no reúna los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002, o que los cumpla pero renuncie a su aplicación.

Las rentas exentas se establecen en el art. 110 de la Ley del IS que dice lo siguiente:

*“1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:*

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

*a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.*

*A efectos de la aplicación de este régimen al Organismo Público Puertos del Estado se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario.*

*b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

*c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.*

*Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.*

*En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.*

*La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.*

*2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.”*

La determinación de la base imponible se establece en el art. 111 de la Ley del IS y estará formado por las rentas no exentas, el apartado 2 de dicho artículo nos dice que *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de esta Ley, los siguientes:*

*a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.*

*b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.”*

El tipo de gravamen será el tipo general del 25%, recogido en el art.115 de la Ley del IS.

A estas entidades se les establecen unas obligaciones formales que son las de llevar una contabilidad que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas, recogido en el art. 120 de la Ley del IS, y a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, según establece el art. 124 de la Ley del IS, excepto cuando cumplan unos requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo, que son:

*“a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.*

*b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.*

*c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”*

- Entidades deportivas en régimen general

TRABAJO FIN DE GRADO  
La Fiscalidad Del Deporte

Em este apartado se encuentran todas aquellas entidades deportivas que no reúnen los requisitos para ser encuadrados en regímenes tributarios especiales nombrados anteriormente, este es el caso de las Sociedades Anónimas Deportivas.

Para la base imponible, el art. 10 de la Ley del IS establece que se determinara por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

En cuanto a los gastos no deducibles, el art 15 de la ley del IS establece los siguientes:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios. (art. 15, a)
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. ( art. 15, b)
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. (art. 15, c)
- d) Las pérdidas del juego. (art. 15, d)
- e) Los donativos y liberalidades. (art. 15, e)
- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. (art. 15, f)
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas. (art. 15, g)
- h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo. (art. 15, h)
- i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan el 1.000.000€. (art. 15, i)
- j) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades. (art. 15, k)

k) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior. (art. 15, l)

l) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. (art. 15, m)

m) Los que sean objeto de la deducción establecida en el artículo 38 bis de esta ley, incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción. (art. 15, n)

El tipo de gravamen se establece en el art. 29 de la Ley del IS y será del 25% como norma general, estableciendo una excepción y tributando al 23% cuando el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros. También establece un tipo del 15% para entidades de nueva creación en el primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente.

#### 4.2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido de las entidades deportivas

En el art. 4 de la Ley 37/1992 del IVA nos dice que estarán sujetos a este impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, por tanto, además de los profesionales deportivos por cuenta propia, también estarán sujetos a este impuesto las entidades deportivas cuando entreguen bienes y presten sus servicios.

En el art.20 de la Ley del IVA establece una serie de actividades que por su finalidad o características están exentas de declarar el impuesto, y en su punto uno apartado 13, se encuentra una que nos interesa y nos dice:

*“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:*

- a) Entidades de derecho público.*
- b) Federaciones deportivas.*
- c) Comité Olímpico Español.*
- d) Comité Paralímpico Español.*
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

*La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”*

De este apartado podemos extraer que los servicios prestados deben estar relacionados con la práctica deportiva y que solo estarán sujetos las entidades de derecho público y las entidades deportivas privadas de carácter social.

Las entidades deportivas privadas tendrán la consideración de carácter social cuando cumplan una serie de requisitos, recogidos en el art. 20.3 de la Ley del IVA:

*“Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:*

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser*

*destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.”*

Por tanto, las Sociedades Anónimas Deportivas no podrán beneficiarse de esta exención por su finalidad lucrativa, del mismo modo que tampoco serán beneficiarias las ligas debido a que sus cargos son retribuidos.

El tipo impositivo será el general del 21%, de conformidad a lo establecido en el art. 90 de la Ley del IVA, con la excepción de los espectáculos deportivos de carácter aficionado, que tributan al tipo impositivo reducido del 10%, conforme al art. 91.1.2. 8º de la Ley del IVA.

## **5. Conclusiones**

Ya hemos visto quienes son los sujetos en el ámbito deportivo y como se regulan los diferentes impuestos que afectan a estos, ha sido interesante investigar el funcionamiento de la fiscalidad en el mundo del deporte, algo que suele estar de actualidad en los medios de comunicación debido a los fraudes fiscales.

Por ello para acabar, quería comentar las dos problemáticas más relevantes en este ámbito, que sería la de los derechos de imagen, que es donde la mayor parte del fraude fiscal se produce, por lo que Hacienda debería establecer mayor control sobre estas actividades y evitar así, en la medida de lo posible, la evasión fiscal. Por otro lado, en los últimos años hemos visto una fuga de deportistas a otros países con una menor carga fiscal, este es el caso por ejemplo del fichaje de Cristiano Ronaldo por la Juventus de Turín, lo que nos hace plantearnos si deberían existir ventajas fiscales para los deportistas de élite, en mi opinión esto podría suponer un beneficio, ya que el mundo del deporte profesional genera otros rendimientos y puestos de trabajo fuera del ámbito deportivo, el hecho de tener a los mejores deportistas genera otros tipos de ingresos como puede ser el turismo que se genera para venir a ver a estos jugadores, lo que crea ingresos y puestos de trabajo en otros sectores. No obstante, esto supondría una serie de privilegios para estos deportistas de élite, lo cual es un tema complejo y a la vez interesante.

## **6. Bibliografía**

- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. (Derogada)
- Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Ley 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 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- 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.
- Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte.

### Webgrafía:

- CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES: [www.csd.gob.es](http://www.csd.gob.es)
- COMITÉ OLIMPICO ESPAÑOL: <https://www.coe.es/>
- EL CONFIDENCIAL: las claves del caso Cristiano Ronaldo:  
[https://www.elconfidencial.com/deportes/futbol/2017-06-23/caso-cristiano-ronaldo-real-madrid-hacienda-impuestos\\_1404238/](https://www.elconfidencial.com/deportes/futbol/2017-06-23/caso-cristiano-ronaldo-real-madrid-hacienda-impuestos_1404238/)
- SPORTLAW: el caso de Messi: <https://sportslaw.es/el-caso-de-lionel-messi/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: <https://www.oecd.org/>