

FISCALIDAD DEL DEPORTE



Universidad Miguel Hernández de Elche.

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Curso académico: 2017-2018.

Trabajo Final de Grado: Fiscalidad del deporte.

Alumno: Adrián Ríos Martínez.

Tutor: Alejandro Sánchez Serrano.



Resumen

En el presente trabajo se tratará el tema relacionado con la tributación de los deportistas y las entidades deportivas. En cuanto a los deportistas se prestará atención a los tributos que tienen que satisfacer por la prestación de sus servicios, explicando dentro de cada uno de ellos las diferencias de tributación dependiendo de las características particulares de cada deportista. También se verán las exenciones y casos de no sujeción que se pueden dar en algunos impuestos y algunas normas especiales. Por último, se abordará el asunto relativo a los derechos de imagen, en cuanto a los distintos rendimientos que los mismos pueden generar, centrándonos también en la práctica habitual consistente en ceder su explotación a una persona jurídica en aras a minorar la carga fiscal de sus rendimientos.

Con relación a las entidades deportivas se tratarán los impuestos que vienen obligadas a liquidar, y la posibilidad que tienen las mismas de aplicar beneficios fiscales.



Índice

1. Introducción.....	1
2. Definición deportista y tipos.....	1
• Deportistas en régimen laboral especial.....	2
• El deportista como trabajador autónomo.....	3
3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	4
• Deportistas en régimen laboral especial (Rendimientos del trabajo).....	5
○ Tipos de rentas.....	6
○ Rentas exentas.....	7
○ Gastos deducibles.....	8
○ Reducciones.....	8
• Deportistas profesionales autónomos (Rendimientos de las actividades económicas).....	11
• Rendimientos del capital mobiliario.....	11
• Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	12
• Imputación de rentas.....	12
4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes	14
• Residencia.....	15
• Convenios de doble imposición.....	15
• Ley Beckham.....	15
5. IVA deportistas:.....	18
• Contribuyentes.....	18
• Actividades no sujetas.....	18
• Tipo impositivo reducido.....	19

6. Normas especiales:.....	19
• Medidas anti-paraísos fiscales.....	19
• Opción de tributar en IRNR para residentes España por desplazamiento laboral.....	20
7. Derechos de imagen.....	20
• Rendimientos del trabajo.....	20
• Rendimientos de las actividades económicas.....	21
• Rendimientos del capital mobiliario.....	22
• Imputación de rentas.....	22
8. Cesión de derechos de imagen a sociedades de los propios futbolistas.....	23
9. Asociaciones deportivas.....	25
10. Impuesto sobre Sociedades de las entidades deportivas.....	27
• Régimen especial Ley 49/2002.....	28
• Entidades deportivas totalmente exentas.....	32
• Entidades deportivas parcialmente exentas.....	34
• Entidades deportivas en régimen general.....	36
11. IVA sociedades:.....	38
• Actividades sujetas y exentas.....	38
• Tipo impositivo reducido.....	40

Introducción

En la actualidad la práctica del deporte es algo muy habitual y extendido, ya que este se realiza por multitud de personas, ya sea por beneficio de la salud, ocio, etc. En ocasiones no se trata solo de un estilo de vida, sino de un empleo, debido a que algunas personas obtienen cantidades de dinero por la práctica del deporte, con el que gracias a él pueden vivir día a día.

Debido a que en ocasiones la práctica deportiva aporta cantidades de dinero a sus participantes, esto hace que se considere como un trabajo y deba ser gravado por los impuestos como si se tratara de un empleo cualquiera.

Es por este motivo que es de gran importancia el estudio de la tributación de los deportistas, ya que no se tratan de trabajadores normales, debido a que por las características individuales de cada uno hay varios tipos de deportistas y distintos tipos de rendimientos obtenidos por los mismos los cuales son tratados de forma distinta a la hora de ser gravados.

Hay algunos deportistas que actúan por cuenta ajena, ofreciendo sus servicios a una entidad deportiva. En cuanto a estas entidades, también es importante su estudio, ya que su forma de tributar es distinta a la de una sociedad normal debido a sus características.

Definición deportista profesional y tipos

Son deportistas todos aquellos que practiquen un deporte, ya sea de forma profesional o por afición. Sin embargo, el hecho de que se les considere profesionales es debido a que el deportista participa en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional. Aquellos que únicamente perciban de un club la compensación de los gastos derivados de

la práctica deportiva no serán considerados deportistas profesionales, dentro de este grupo entran los deportistas aficionados o amateurs, entre los que se incluyen los jugadores de fútbol de tercera división los cuales solo reciben el pago del transporte y las dietas, tal y como establece el reglamento de la Real Federación de Fútbol. (WOLTERSKLUWER: 2018)

A la hora de hablar sobre deportistas profesionales, primero hay que hacer una distinción entre dos grandes grupos. Por un lado, están aquellos que se encuentran en un régimen laboral especial y actúan por cuenta ajena y por otro lado están los deportistas autónomos, los cuales actúan por cuenta propia.

Deportistas en régimen laboral especial

Según la normativa que regula esta relación laboral especial, “son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.”(art. 1.2 RD 1006/1985, de 26 de junio) Para que el deportista profesional se considere que está bajo este régimen laboral especial ha de cumplir una serie de requisitos, los cuales son: voluntariedad, retribución, ajenidad, dependencia, y regularidad en la práctica deportiva. (BBVA: 2016)

- **Voluntariedad:** Los servicios han de ser prestados por el deportista profesional de forma voluntaria. Pero no siempre es así, ya que en la Ley del Deporte se establece que “es obligación de los deportistas federados asistir a las convocatorias de las selecciones deportivas nacionales para la participación en competiciones de carácter internacional, o para la preparación de las mismas.” (art. 47.1 Ley 10/1990, de 15 de octubre)
- **Retribución:** Para considerarse que está bajo este régimen laboral especial el deportista profesional ha de percibir una remuneración por los servicios ofrecidos. Ya que “quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un

club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.” (art. 1.2 RD 1006/1985, de 26 de junio)

- **Dependencia:** Este requisito se desprende de la propia definición que da el artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985 ya que da a entender que el deportista ha de prestar sus servicios dentro del ámbito y dirección de un club o una entidad deportiva. (BBVA: 2016)
- **Ajenidad:** Este requisito se da cuando independientemente de los resultados que haya obtenido el club o entidad deportiva el deportista reciba su remuneración fija. Además de que el club o entidad deportiva se sirve de los servicios prestados por el deportista. (BBVA: 2016)
- **Regularidad en la práctica deportiva:** Para encontrarse en este ámbito de relación laboral especial es fundamental llevar una regularidad en la práctica del deporte. Por tanto, no podrán encontrarse en este ámbito los golfistas, boxeador, etc. ya que no se comprende en esta relación especial las actuaciones aisladas de un deportista para un empresario u organizador de espectáculos públicos, además de que prestan su servicio de forma eventual. (BBVA: 2016)

El deportista como trabajador autónomo

En este grupo se encontrarán todos los deportistas profesionales que no cumplan con los requisitos anteriores, es decir, aquellos deportistas profesionales que actúen por cuenta propia y por tanto realizan su actividad deportiva de forma autónoma, sin establecer contratos laborales con ningún club. (BBVA: 2016)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la actualidad se pueden diferenciar dos grandes grupos de deportistas. Por un lado, estarían los deportistas aficionados, los cuales practican deporte por pura diversión. En el lado opuesto estarían los deportistas profesionales o de élite, los cuales realizan actividades deportivas, obteniendo rendimientos por ello.

Actualmente, estas remuneraciones que reciben los deportistas profesionales se encuentran grabadas por varios impuestos. Esto tiene su origen en 1976, cuando por medio de la LEY 16/1976 de 8 de abril de Relaciones Laborales por el que se configuró a los deportistas profesionales como trabajadores por cuenta ajena aun cuando fuera una relación especial, por lo que desde entonces deben tributar en IRPF.

Estas rentas obtenidas por los deportistas profesionales deben ser grabadas por el IRPF, ya que como se especifica en la LIRPF “Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente”.(art. 6.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre) Este concepto de contribuyente es definido como “Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español”.(art. 8 Ley 35/2006, de 28 de noviembre) 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.” (art. 9.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

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.” (art. 9.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

La renta del contribuyente está compuesta por distintos tipos de rendimientos, entre ellos “componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.” (art. 6.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre) Dependiendo de las características del deportista y de donde provengan las rentas, tributará por unos tipos de rendimientos u otros.

La primera y mayor distinción que puede hacerse es considerar si un deportista está en un régimen laboral especial o se trata de un Deportista profesional autónomo.

Deportistas en régimen laboral especial (Rendimientos del trabajo)

Como se ha expuesto en el apartado anterior, los deportistas en régimen laboral especial son aquellos que “se dedican 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.” (art. 1.2 RD 1006/1985, de 26 de junio) Debido a las características de su relación laboral, las contraprestaciones obtenidas por estos deportistas se tratan de rendimientos del trabajo. Ya que como establece en la LIRPF “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.” (art. 17.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

1. Tipos de rentas

Dentro de estos rendimientos del trabajo, existen distintos tipos de contraprestaciones propios de los deportistas. Estos conceptos salariales suelen ser similares en los deportes de régimen laboral especial, y se encuentran recogidos en los convenios colectivos de los distintos deportes, como en el Artículo 22 del Convenio colectivo del balonmano profesional o el Artículo 20 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional entre otros. Estos conceptos salariales comunes son:

- Sueldo mensual: “Es la cantidad que percibe el Deportista Profesional con independencia de que participe o no en los partidos que este dispute.” (art. 24 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre)
- Pagas extraordinarias: “Es una retribución extra que tienen derecho a cobrar todos los trabajadores dos veces al año, una paga extra se cobra en verano, en el mes de julio y otra paga extra se cobra en invierno en el mes de diciembre.” (Ruiz, Gonzalo: 2016):
- Primas de fichaje: “Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Deportista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.” (art. 22 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre)
- Primas de partido.
- Derechos de Explotación de Imagen: “Para el caso de que el deportista explote en su propio nombre sus derechos de imagen,

por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.” (art. 28 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre)

2. Rentas exentas

Además de los conceptos salariales expuestos anteriormente, hay que hacer mención a ciertos de ellos que actualmente se encuentran exentos. Estas rentas exentas de los deportistas son dos y se encuentran reguladas en el Artículo 7 de la LIRPF.

Por un lado, están “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.” (art. 7, m) Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Esta exención no siempre es en su totalidad, ya que se encuentra limitada en el REAL DECRETO 439/2007, “con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:” (art. 4 del RD 439/2007, de 30 de marzo)

a) “Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.” (art. 4, a) del RD 439/2007, de 30 de marzo)

b) “Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.” (art. 4, b) del RD 439/2007, de 30 de marzo)

Y por otro lado están las indemnizaciones por despido o cese del trabajador (art. 7, e) Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Estas indemnizaciones en el caso de los deportistas profesionales se pueden deber a dos motivos, “por una lesión que produzca en la deportista incapacidad permanente total o absoluta o gran invalidez” (art. 13, d) RD 1006/1985, de 26 de junio) o por la “disolución o liquidación del club o de la entidad deportiva correspondiente, por acuerdo de la Asamblea General de Socios” (art. 13, e) RD 1006/1985, de 26 de junio)

3. Gastos deducibles

Los deportistas podrán deducirse fiscalmente los siguientes gastos: “Las cotizaciones a la Seguridad Social” (art. 19, a) Ley 35/2006, de 28 de noviembre), “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” (art. 19, d) Ley 35/2006, de 28 de noviembre) 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”. (art. 19, e) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

4. Reducciones

Los deportistas profesionales y de alto nivel, además de las rentas exentas y los gastos deducibles comentados anteriormente, podrán disfrutar de ciertas reducciones en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta reducción procederá cuando el deportista profesional realice aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, ya que estas aportaciones son deducibles siempre que se cumplan una serie de requisitos.

Todo lo relativo a esta reducción se encuentra regulado en la Disposición adicional undécima de la LIRPF. A lo primero que hace referencia es al ámbito subjetivo,

definiendo a los deportistas que pueden realizar dichas aportaciones, y dice lo siguiente:

“Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.” (Disposición adicional undécima Uno.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Posteriormente especifica cual es el límite máximo de dichas aportaciones y cuando ya no es posible seguir realizándolas.

“No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.” (Disposición adicional undécima Uno.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

No obstante, los deportistas profesionales y de alto nivel, “aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a esta mutualidad conforme al régimen general de aportaciones a mutualidades de previsión social comentado en otro apartado.” (Disposición adicional undécima Dos Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

“Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.” (Disposición adicional undécima Uno.4 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

En el apartado quinto se establece que “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.” (Disposición adicional undécima Uno.5 a) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

“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.” (Disposición adicional undécima Uno.5 b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

En el caso de los deportistas profesionales y de alto nivel que hayan finalizado su vida laboral y sigan realizando aportaciones a esta mutualidad “Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.” (Disposición adicional undécima Dos Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Deportistas profesionales autónomos (Rendimientos de las actividades económicas)

A diferencia de los Deportistas en régimen laboral especial, los Deportistas profesionales autónomos no establecen ninguna relación contractual con un club, es decir, realizan la actividad deportiva de forma autónoma. (BBVA: 2016)

Debido a las características de estos deportistas, las remuneraciones que obtienen son consideradas rendimientos de las actividades económicas. Esto se encuentra recogido en la LIRPF, donde se establece 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.” (art. 27.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Rendimientos del capital mobiliario

Tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario los establecidas en el artículo 25 de la LIRPF. Con respecto al ámbito deportivo solo puede ser aplicable la referida al apartado 4 d), la cual dice que serán rendimientos del capital mobiliario los rendimientos “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.” (art. 25.4, d) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

No obstante, no todos los rendimientos procedentes de la cesión de derechos de imagen son clasificados como rendimientos del capital mobiliario, tal y como se verá posteriormente en el apartado con relación a los derechos de imagen de los deportistas.

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Según el artículo 33.1 de la LIRPF “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.” (art. 33.1, e) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Dentro de este apartado entran los premios obtenidos por los deportistas en reconocimiento de su trayectoria deportiva, por lo que no serán considerados ganancias patrimoniales los premios por obtener un determinado puesto en una competición o por la consecución de un récord, estos serán considerados como rendimientos del trabajo si se trata de un deportista en régimen laboral especial, o como rendimientos de las actividades económicas si se trata de un deportista profesional autónomo. Además de los premios, también se considerarán ganancias patrimoniales las indemnizaciones obtenidas por los daños personales sufridos. No obstante, según el artículo 7 de la LIRPF algunas de estas ganancias patrimoniales por la obtención de premios o las indemnizaciones obtenidas por daños personales, estarán exentas. (Morón Pérez, Carmen, 2012: 188)

Imputación de rentas

En cuanto a las imputaciones de rentas que pueden ser generadas por los deportistas profesionales, las únicas que tienen relación con el ámbito deportivo son las generadas

por la cesión de derechos de imagen. Dicha imputación de rentas tendrá lugar cuando se cumplan los siguientes tres requisitos:

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.” (art. 92.1, a) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

b) “Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.” (art. 92.1, b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

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.” (art. 92.1, c) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El IRNR es un impuesto que “grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”, (art. 1 RDL 5/2004, de 5 de marzo) a diferencia del IRPF, que grava la renta mundial del contribuyente. En este impuesto los contribuyentes son “las personas físicas y entidades no residentes en territorio español.” (art. 5, a) RDL 5/2004, de 5 de marzo)

1.- Residencia

La residencia o no del contribuyente se encuentra definida en el artículo 9 de la LIRPF, en la que, de forma general, se considera que el contribuyente no es residente en territorio español cuando permanezca menos de 183 días, durante el año natural, en territorio español. (art. 9 RDL 5/2004, de 5 de marzo)

Es de destacar, que aquellos deportistas que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, seguirán siendo contribuyentes del IRPF y no del IRNR. (art. 8.2 RDL 5/2004, de 5 de marzo)

2.- Convenios de doble imposición

Debido a que el IRNR grava la renta obtenida en territorio español y que en otros países también existen impuestos similares al IRPF, los cuales gravan la renta mundial del contribuyente, pueden darse casos de que una misma renta sea gravada a la vez por dos impuestos distintos.

También puede darse el caso contrario, ya que las rentas que obtenga un deportista español en otro estado pueden someterse a imposición en ese otro estado a la vez que en el estado español por el IRPF, ya que este grava la renta mundial del contribuyente. (art. 17 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010)

Para evitar estos casos de doble imposición, se crearon los convenios de doble imposición. Por los que se “pueden establecer medidas unilaterales, definiendo la Administración tributaria los mecanismos para evitar la doble imposición, sin tener en cuenta lo que legisla el resto de Los estados. O bien, convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen bonificaciones y deducciones.” (Ramón Fernández, José: 2017)

Estos convenios de doble imposición son de gran importancia de cara a las inversiones en el extranjero, ya que permiten a los inversores reducir la carga fiscal de sus inversiones a la vez a la vez de que les dota de seguridad jurídica. (Ramón Fernández, José: 2017)

Para evitar conflictos entre lo establecido en el IRNR y lo establecido en los convenios, el artículo 4 de la LIRNR dice que “lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.” (art. 4 RDL 5/2004, de 5 de marzo)



3.-Ley Beckham

Se trata del Real Decreto 687/2005, pero recibió este nombre debido a que el deportista David Beckham fue uno de los primeros en acogerse a ella. Esta ley fue creada en 2005 con la finalidad de estimular la economía española, ya que con esta ley lo que se pretendía era atraer a directivos y profesionales de todo tipo altamente cualificados a España. Antes de su entrada en vigor, aquellos deportistas extranjeros que pasaban 183 días en territorio español o más, eran considerados residentes y por tanto pasaban a ser contribuyentes del IRPF. Estos deportistas debían tributar por su renta mundial en el IRPF, pero a partir de la entrada en vigor de dicha ley esto cambió. Supuso una ventaja fiscal para aquellos deportistas extranjeros que decidieron acogerse a esta ley, ya que podían elegir tributar por el IRNR, por el que tributaban a un tipo fijo del 24%, además de que solo estaban sujetas sus rentas y activos españoles. La exención se aplicaba durante el año de llegada y por los siguientes 5 años, lo que haría un total de 6 años. (Sánchez, Gal·la: 2014)

Para poder acogerse a dicha ley el deportista debía de cumplir una serie de condiciones que se hayan recogidas en el artículo 111 del REAL DECRETO 687/2005, de 10 de junio. Estas condiciones son las siguientes:

- a) “Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.” (art. 111, a) RD 687/2005, de 10 de junio.)
- b) “Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.” (art. 111, b) RD 687/2005, de 10 de junio.)
- c) “Que los trabajos se realicen efectivamente en España.” (art. 111, c) RD 687/2005, de 10 de junio.)
- d) “Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.” (art. 111, d) RD 687/2005, de 10 de junio.)
- e) “Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.” (art. 111, e) RD 687/2005, de 10 de junio.)

Posteriormente, en el año 2010, la ley Beckham sufrió una serie de modificaciones por las que se estableció que sólo podrían acogerse a ella aquellos que no percibieran más de 600.000€ anuales. Hasta la fecha, los deportistas extranjeros disfrutaron de grandes beneficios fiscales, pero no solo fueron ellos los únicos que se beneficiaron de dicha ley. Ya que debido al hecho de que los deportistas extranjeros tributaban a un tipo bastante más inferior que los deportistas nacionales, esto reducía su salario bruto y por tanto los clubes deportivos pudieron realizar una gran cantidad de fichajes de deportistas extranjeros por cantidades inferiores de dinero. Pero debido a la reforma fiscal, el

Gobierno excluyó a los deportistas profesionales extranjeros de este régimen fiscal, por lo que desde entonces todos aquellos que trabajaran en territorio español y por tanto tuvieran aquí su residencia, deben tributar como cualquier otro trabajador español, es decir, al 45% a partir de los 60.000€ de ingresos por rendimientos del trabajo. (Sánchez, Gal·la: 2014)

Esta exclusión de los deportistas profesionales extranjeros por tributar por el IRNR cuando se hayan desplazado a territorio español, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, la podemos encontrar en el artículo 93 de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre cuando establece una serie de condiciones. Entre ellas “que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales.” (art. 93.1, b) Ley 26/2014, de 27 de noviembre)

Por tanto, debido a las modificaciones que ha sufrido la ley Beckham los deportistas profesionales extranjeros ya no pueden acogerse a ella y deben tributar por IRPF si permanecen en territorio español 183 días o más.

Impuesto sobre el Valor Añadido de los deportistas

Contribuyentes

Atendiendo a la definición de sujeto pasivo del propio impuesto, se entiende que aquellos deportistas profesionales que realicen su actividad deportiva por cuenta propia estarán obligados a repercutir IVA por la prestación de sus servicios. Ya que se entiende por sujeto pasivo de este impuesto “las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.” (art. 84 Ley 37/1992, de 28 de diciembre) Los deportistas entran dentro de esta categoría de profesionales, ya que se entienden por tales “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales”,(art. 5.1, a) Ley 37/1992, de 28 de diciembre) entendiéndose por “actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.” (art. 5.2 Ley 37/1992, de 28 de diciembre) Por tanto los deportistas profesionales autónomos estarán obligados a tributar por este impuesto, ya que realizan el hecho imponible, que es la prestan servicios sujetos a este impuesto, y lo realizan por cuenta propia.

Por el contrario, los deportistas profesionales en régimen laboral especial no tributan por este impuesto, debido a que la prestación del servicio la realizan en régimen de dependencia laboral y no por cuenta propia, por lo que no son considerados profesionales. Sin embargo, los clubes a los que ofrecen sus servicios si deben tributar por este impuesto, ya que como se ha visto en el párrafo anterior también son sujetos pasivos del IVA las personas jurídicas que realizan operaciones sujetas a este impuesto.

Actividades no sujetas

En este impuesto hay varias actividades que, pese a ser prestaciones de servicios no se encuentran sujetas, en relación con el deporte se puede destacar que no están sujetos los

deportistas por cuenta propia cuando prestan sus servicios a la selección nacional. Esto es debido a que pasa a ser una actividad que se desarrolla por cuenta ajeno, en vez de por cuenta propia. (Morón Pérez, Carmen, 2012: 195)

Tipo impositivo reducido

Como norma general, todas las actividades sujetas a este impuesto tributarán a un tipo impositivo del 21%. (art. 90.1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre) Sin embargo, existen ciertas actividades que debido a sus características tributan a un tipo reducido, entre ellas se encuentran los espectáculos deportivos de carácter aficionado, que tributan al tipo reducido del 10%. (art. 91.1.2.8º Ley 37/1992, de 28 de diciembre)

Normas especiales



Medidas anti-paraísos fiscales

Son varios los deportistas que han cambiado su residencia fiscal al extranjero para de este modo pagar menos impuestos. Con la finalidad de que esto no suceda, se han tomado medidas, las cuales están recogidas en la LIRPF por la que se establece que “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.” (art. 8.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

Esta medida es la que le fue aplicada a Fernando Alonso, ya que entre los años 2007 y 2011 fijó su residencia en Suiza y dejó de pagar impuestos en España durante 5 años.

Cuando regresó a España debía de pagar hacienda 14,5 millones por el impago del IRPF durante el tiempo que residió en Suiza. (Viñas Coll, Jaume: 2011)

Opción de tributar en IRNR para residentes España por desplazamiento laboral

Esta opción de tributar por IRNR, para los extranjeros que se han desplazado a España, es el ya comentada Real Decreto 687/2005, más conocido como Ley Beckham. En la actualidad los deportistas profesionales están excluidos de esta opción y solo pueden acogerse a ella el resto de trabajadores extranjeros, los cuales podrán tributar por IRNR durante el año de llegada y por los siguientes 5 años. Estos trabajadores tendrán derecho a tributar por los primeros 600.000 al 24% y el resto lo hará al 45%. (Sánchez, Gal·la: 2014)



Derechos de imagen

En la actualidad los deportistas profesionales obtienen grandes cantidades de dinero, pero la mayoría de estas provienen de la explotación de los derechos de imagen. Estas remuneraciones obtenidas por la explotación de los derechos de imagen son integradas en la parte general de la base imponible, donde cuyo marginal máximo alcanza el 45%. (art. 45 y 46 Ley 35/2006, de 28 de noviembre) Dependiendo de a quien sean cedidos para explotarlas y la relación que haya entre cesionario y deportista, se considerarán de un tipo de rendimiento u otro en el ámbito del IRPF.

Rendimientos del trabajo

Estos tipos de rendimientos se producen cuando el deportista cede sus derechos de imagen a su club o SAD y este los explota, aportándole al deportista una remuneración por los

beneficios obtenidos de dicha explotación. Esto se encuentra regulado en distintos convenios colectivos de deportistas como el de fútbol, baloncesto, etc.

En el de baloncesto se establece que “las retribuciones abonadas por los clubes o SADS a los jugadores, ya sea por la prestación profesional de sus servicios o, en su caso, por la cesión expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los efectos la consideración legal de salario y podrán ser en metálico o en especie.” (art. 11.1 Convenio colectivo del baloncesto profesional ACB, de 6 de octubre de 2014)

Por tanto, para que las remuneraciones obtenidas por la explotación de los derechos de imagen tengan la consideración de rendimientos del trabajo, la explotación del derecho ha de encontrarse dentro de una relación laboral.

Rendimientos de las actividades económicas

En los supuestos en los que el propio deportista es el que explota sus derechos de imagen actuando como un empresario o profesional, las remuneraciones obtenidas son calificadas como rendimientos de las actividades económicas.

Ya que la LIRPF establece 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.” (art. 27.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre) Por lo que, en relación con la explotación de los derechos de imagen, se considera que los rendimientos procedentes de esta explotación tienen la calificación de rendimientos de actividades económicas siempre que el deportista trabaje por cuenta propia y explote el mismo estos derechos.

Rendimientos del capital mobiliario

En relación con los derechos de imagen la LIRPF define como 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.” (art. 25.4, d) Ley 35/2006, de 28 de noviembre) Por tanto, se producirán rendimientos de este tipo cuando el deportista ceda sus derechos a un tercero distinto del club, ya que no se considerarán de este tipo cuando la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

Imputación de rentas

Esta tiene lugar cuando el deportista cede los derechos a un tercero y este a su vez los ceda al club del deportista. Esto se haya recogido en la LIRPF cuando establece que para que tenga lugar la imputación de rentas deben cumplirse los siguientes tres requisitos:

- 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.” (art. 92.1 a) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)
- b) “Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.” (art. 92.1 b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)
- 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.” (art. 92.1 c) Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

“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.” (art. 92.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre)

En el caso contrario, cuando el 85% de los ingresos procedan de los rendimientos del trabajo, y no de los derechos de imagen, el 15% restante puede tributar por el Impuesto de Sociedades a un tipo del 25%. (ECD; 2016)

Cesión de derechos de imagen a sociedades de los propios deportistas

Es una práctica habitual y legal que los deportistas ceden sus derechos de imagen a terceras personas o sociedades para así obtener mayores cantidades de dinero de las que se obtendrían únicamente con la realización de la actividad deportiva. Sin embargo, cada vez son más los deportistas que ceden sus derechos de imagen a sociedades en las que ellos son los únicos socios, es aquí donde radica el problema, además de que por lo general estas sociedades no suelen tener actividad, empleados, no paga al deportista por la cesión de los derechos, etc. Por lo que se trata de una sociedad instrumental, ya que se da a entender que el único objetivo de la sociedad es reducir la carga fiscal del contribuyente, puesto que sería la sociedad la que canalice los rendimientos procedentes de los derechos de imagen. Esta reducción de la carga fiscal es debido a que el deportista no tributará por IRPF, cuyo tipo máximo es del 45%, los rendimientos obtenidos, si no que gracias a la sociedad tributará en el IS a un tipo del 25%. (Roca, Toni: 2016)

Además de lo comentado anteriormente, estas sociedades no cumplen con el régimen de operaciones vinculadas por el que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.” (art. 16.1 Ley 36/2006, de 29 de noviembre) Por lo que estas sociedades deberían de pagar al deportista por los derechos de imagen por su valor de mercado, lo cual no ocurre.

De modo que se trata de un caso de evasión fiscal llamado simulación, ya que un “negocio simulado es el que tiene una apariencia contraria a la realidad” (Martín León, Antonio: 2011), y esto es exactamente lo que sucede en estos casos, intentan aparentar ser una sociedad, con la finalidad de tributar menos, cuando en realidad se trata de una persona física.

En ocasiones, estas sociedades instrumentales están constituidas en paraísos fiscales. Esto se trata de un caso de ingeniería fiscal con el que se pretende evadir los impuestos, en vez de reducirlos como en el caso anterior. (Roca, Toni: 2016) Esta práctica la realizó el jugador de fútbol Leo Messi, el cual vivía y tributaba por su sueldo en España, sin embargo, lo que ganaba por derechos de imagen lo gestionaba a través de una sociedad instrumental situada en Belice, el cual se trata de un paraíso fiscal, con el objetivo de no pagar impuestos. (La Sexta: 2017)

Asociaciones deportivas

Anteriormente se ha hablado de los deportistas profesionales y de los impuestos de los cuales son contribuyentes por la obtención de ingresos derivados de la práctica del deporte como profesión. Sin embargo, también es importante hacer referencia a las asociaciones deportivas y a las características de los distintos tipos a la hora de tributar.

En la Ley del Deporte (Ley 10/1990, de 15 de octubre) se encuentran recogidas los distintos tipos adoptados en función de sus objetivos. Estos se encuentran recogidos en el artículo 12 y son:

Clubes deportivos: son “asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas.” (art. 13 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

Agrupaciones de Clubes de ámbito estatal: “Se podrán reconocer Agrupaciones de Clubes de ámbito estatal con el exclusivo objeto de desarrollar actuaciones deportivas en aquellas modalidades y actividades no contempladas por las Federaciones deportivas españolas. Sólo podrá reconocerse una Agrupación por cada modalidad deportiva no contemplada por dichas Federaciones.” (art. 12.3 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

Entes de Promoción deportiva de ámbito estatal: son “asociaciones de Clubes o Entidades que tengan por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales.” (art. 42.1 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

Federaciones deportivas españolas: “son Entidades privadas, con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado, en el desarrollo de las competencias que le son propias, integradas por Federaciones deportivas de ámbito autonómico, Clubes deportivos, deportistas,

técnicos, jueces y árbitros, Ligas Profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte.” (art. 30 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

Ligas Profesionales: “En las Federaciones deportivas españolas donde exista competición oficial de carácter profesional y ámbito estatal se constituirán Ligas, integradas exclusiva y obligatoriamente por todos los Clubes que participen en dicha competición.” (art. 41.1 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

“Las Ligas profesionales tendrán personalidad jurídica, y gozarán de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la Federación deportiva española correspondiente de la que formen parte.” (art. 41.2 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

En cuanto a los clubes deportivos, hay que mencionar que se dividen en tres grupos: (art. 14 Ley 10/1990, de 15 de octubre)

- **Clubes deportivos elementales:** “son asociaciones privadas, sin ánimo de lucro, integradas exclusivamente por personas físicas que tienen por objeto principal la práctica de actividades físico-deportivas por sus miembros o la participación en la competición de carácter oficial y aficionado relativa a la modalidad que desarrollan. (art. 3 Decreto 23/1995, de 17 de agosto)” Además, estos clubes elaboran y aprueban sus propias normas estatutarias, aunque también pueden optar por la no elaboración y aprobación de las mismas, en cuyo caso se aplicarán supletoriamente las normas incluidas en el anexo al presente Decreto. (art. 6 y 7 Decreto 23/1995, de 17 de agosto)
- **Clubes deportivos básicos:** “son asociaciones privadas sin ánimo de lucro, integradas por personas físicas o jurídicas, que tienen personalidad jurídica y plena capacidad de obrar, y están constituidos principalmente para la promoción de una o varias modalidades deportivas, el desarrollo o la práctica de las mismas, por sus

asociados, y la participación en actividades o competiciones deportivas de carácter oficial.” (art. 14.1 Decreto 23/1995, de 17 de agosto)

- **Sociedades Anónimas Deportivas:** esta forma jurídica fue creada por la Ley del Deporte y establece que la deben adoptar “los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal.” (art. 19.1 Ley 10/1990, de 15 de octubre) Esta forma jurídica supone la adaptación de los clubes a las empresas comunes, su objetivo es conseguir una mayor transparencia por lo que se establece un control administrativo y contable, y además pueden cotizar en bolsa. Este tipo de sociedad da más poder a la hora de gestionar el club, pero carece de subvenciones. (Mesa Pérez, Enrique: 2013) Aunque la Ley del Deporte establezca que deban transformarse en Sociedades Anónimas Deportivas los Clubes actualmente existentes que participen en competiciones oficiales de carácter profesional, (Disposición Transitoria 1ª, 1, párrafo primero Ley 10/1990, de 15 de octubre) permite que no se transformen en Sociedades Anónimas Deportivas y por tanto mantengan su actual estructura jurídica aquellos clubes que desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en todas ellas un saldo patrimonial neto de carácter positivo. (Disposición Adicional séptima y octava Ley 10/1990, de 15 de octubre) Solo son cuatro los equipos de fútbol que actualmente no son Sociedades Anónimas Deportivas y que optaron por permanecer con su estructura jurídica, estas son el Real Madrid C.F., F.C. Barcelona, Club Atlético Osasuna y Athletic Club.

Impuesto sobre Sociedades de las Entidades Deportivas

Como se ha visto en el apartado anterior, son muchas las formas jurídicas que pueden adoptar las entidades deportivas. Por lo que en función de las características y naturaleza de cada una de ellas se les aplicará un régimen tributario distinto. Entre ellos distinguimos los expuestos a continuación.

Régimen especial Ley 49/2002

Se trata de un régimen únicamente aplicable a las entidades con fines no lucrativos recogido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Pero no se les aplica a todas. Para poder ser aplicada la entidad no lucrativa ha de cumplir una serie de requisitos establecidos en esta ley. En cuanto a esta ley, son consideradas entidades no lucrativas las siguientes:

- a. “Las fundaciones.” (art. 2, a) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
- b. “Las asociaciones declaradas de utilidad pública.” (art. 2, b) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
- 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.” (art. 2, c) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
- d. “Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.” (art. 2, d) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
- e. “Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.” (art. 2, e) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
- f. “Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.” (art. 2, f) Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

En cuanto a las relacionadas con el ámbito del deporte solo son las mencionadas en la letra e), es decir, Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. Además, para ser consideradas entidades sin fines lucrativos deben de cumplir una serie de requisitos, estos son:

1. “Que persigan fines de interés general.” (art. 3.1 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
2. “Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:” (art. 3.2 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
 - 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.” (art. 3.3 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
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.” (art. 3.4 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
5. “Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.” (art. 3.5 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

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.” (art. 3.6 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
7. “Que estén inscritas en el registro correspondiente.” (art. 3.7 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
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.” (art. 3.8 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
9. “Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.” (art. 3.9 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
10. “Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.” (art. 3.10 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

Una vez contemplados todos los requisitos necesarios para poderse acoger a este régimen especial, se entiende que podrán formar parte de este, las federaciones deportivas españolas y las autonómicas, los clubes y entes de promoción deportiva calificados de utilidad pública, las agrupaciones de clubes con dicha calificación, El Comité Olímpico y El Comité Paralímpico y las fundaciones deportivas. Por el contrario, no podrán formar parte de este régimen las ligas sus cargas están retribuidas y tampoco podrán las Sociedades Anónimas Deportivas ya que además de tener cargos retribuidos tienen ánimo de lucro.

Todas aquellas entidades que se hayan acogido a este régimen tendrán exentas las siguientes rentas:

1. “Las derivadas de los siguientes ingresos:” (art. 6.1 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
 - 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.

2. “Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.” (art. 6.2 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

3. “Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones.” (art. 6.3 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

4. “Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.” (art. 6.4 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)
De las cuales las únicas relacionadas con el ámbito del deporte son “las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.” (art. 7.10 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

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.” (art. 6.5 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

En cuanto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de estas entidades sin fines lucrativos se tendrán únicamente en cuenta las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. Además, no podrán ser deducibles los gastos

imputables exclusivamente a las rentas exentas, tampoco las cantidades que hayan sido destinadas a la amortización de elementos patrimoniales que no estén afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen, y por último, las cantidades que constituyan aplicación de resultados y de los excedentes de explotaciones económicas no exentas. (art. 8 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

La base imponible obtenida será gravada al tipo del 10%, la cual se trata de un tipo reducido ya que la general es de un 25%. (art. 10 Ley 49/2002, de 23 de diciembre)

Entidades deportivas totalmente exentas

En la Ley 27/2014 se encuentran establecidos una serie de entidades que debido a sus características se encuentran totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades. Estas son las siguientes:

- a. “El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.” (art. 9.1, a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- b. “Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.” (art. 9.1, b) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- c. “El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.” (art. 9.1, c) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- d. “Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.” (art. 9.1, d) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

- 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.” (art. 9.1, e) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- 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.” (art. 9.1, f) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- 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.” (art. 9.1, g) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- h. “El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.” (art. 9.1, h) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Entre todos estos entes públicos hay que destacar las letras a) y b), ya que en ellas se encuentran las entidades deportivas. Todos estos entes públicos se encuentran sujetos a este impuesto por el hecho de tener personalidad jurídica, sin embargo, están totalmente exentos debido a sus funciones de carácter administrativo. Además, no estarán obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades. (art. 124.2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Entidades deportivas parcialmente exentas

Debido a que las entidades sin ánimo de lucro para poder quedar exentas debían cumplir una serie de características, entonces todas aquellas que no las cumplen quedan parcialmente exentas. Entre ellas se encuentran:

- a. “Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.” (Artículo 9.3, a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- b. “Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.” (art. 9.3, b) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- c. “Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.” (art. 9.3, c) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- d. “Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.” (art. 9.3, d) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- e. “Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.” (art. 9.3, e) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- f. “Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.” (art. 9.3, f) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

De todas ellas, las únicas que se pueden aplicar al ámbito deportivo son las mencionadas en la letra a), ya que de esta se da a entender que forman parte de este grupo algunos clubes deportivos, asociaciones de clubes y ligas profesionales. Esto es debido a que son las entidades sin ánimo de lucro no incluidas en el régimen especial de la Ley 49/2002.

Dentro de este régimen estarán exentas aquellas rentas que hayan procedido de la realización de aquellas actividades que constituyan el objetivo o finalidad específica de la entidad, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. También las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, pero en todo momento estas deben de provenir del cumplimiento de sus objetivos o finalidades específicas. Por último, estarán exentas todas aquellas que se hayan puesto de manifiesto por la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objetivo o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. (art. 110.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta las rentas no exentas y se gravarán a un tipo del 25%. Además de los gastos fiscalmente no deducibles que aparecen en el artículo 15 de la Ley 27/2014, tampoco lo serán los gastos imputables a las rentas exentas, sin embargo, serán deducibles aquellos gastos imputables a las rentas no exentas en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad. Por último, no serán deducibles las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. (art. 111 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Antes de que entrará en vigor la Ley 27/2014 las entidades parcialmente exentas no debían entregar la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2015, que es cuando entró en vigor esta ley, esto se convirtió en una obligación. Únicamente podrán continuar sin entregar declaración de este impuesto

aquellas entidades parcialmente exentas que sus ingresos totales no superen los 75.000€ anuales, que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención. (art. 124.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Entidades deportivas en régimen general

Todas aquellas entidades que no hayan podido acogerse a ninguno de los regímenes anteriores, debido a que no cumplen ninguno de los requisitos necesarios, han de tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Entre ellas se encuentran las Sociedades Anónimas Deportivas.

Para calcular la base imponible no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) “Los que representen una retribución de los fondos propios.” (art. 15, a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- b) “Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.” (art. 15, b) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- 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) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- d) “Las pérdidas del juego.” (art. 15, d) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- e) “Los donativos y liberalidades.” (art. 15, e) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

- f) “Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.” (art. 15, f) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- g) “Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas.” (Artículo 15, g) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- h) “Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo.” (art. 15, h) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- i) “Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan el 1.000.000€” (art. 15, i) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- 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) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)
- 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) Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Para los contribuyentes acogidos a este régimen el tipo de gravamen será del 25%. Podrán tributar a un tipo del 15%, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. (art. 29.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Impuesto sobre el Valor Añadido de las entidades deportivas

Anteriormente se expuso que debían de tributar por este impuesto los deportistas profesionales autónomos ya que actuaban por cuenta propia. Por el contrario, aquellos deportistas que se encuentran en régimen laboral especial no estarán sujetos a este impuesto debido a que al actuar por cuenta ajena no son considerados profesionales y por tanto es la entidad deportiva a la que pertenece la que estará sujeta. En este apartado se tratará el impuesto sobre el valor añadido desde el punto de vista de las entidades deportivas, abarcando los supuestos de no sujeción y exención. Estas entidades están sujetas debido a que la Ley 37/1992 (LIVA) establece que deberán de tributar por este impuesto todos aquellos empresarios o profesionales que se dedique a la entrega de bienes y prestación de servicios a título oneroso. (art. 4 Ley 37/1992, de 28 de diciembre) De modo que se da a entender que además de los deportistas profesionales autónomos también estarán sujetos a este impuesto las entidades deportivas por ser consideradas empresas que se dedican a la entrega y prestación de sus servicios.

Actividades sujetas y exentas

En cuanto a las exenciones la LIVA establece una serie de actividades que debido a su finalidad o características se encuentran exentas de este impuesto. Estas actividades a las que se refiere son “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.” (art. 20, uno, 13º e) Ley 37/1992, de 28 de diciembre)

Como se puede observar para que se cumpla la exención deben de cumplirse dos requisitos. En primer lugar, ha de tratarse de una prestación de servicio, por lo que no estarán exentas las entregas de bienes como por ejemplo la venta de material deportivo, y además la prestación del servicio debe de estar directamente relacionada con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. En segundo lugar, aquel que presta el servicio debe de ser una entidad o establecimiento deportivo de carácter social, los sujetos receptores de los servicios prestados han de ser personas físicas. (Pérez Villa, Javier: 2017)

De esta exención los contribuyentes que se benefician son las entidades de derecho público y las entidades deportivas privadas de carácter social. Las entidades deportivas privadas tendrán la consideración de carácter social cuando concurren los siguientes requisitos:

1. “Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.” (art. 20, tres, 1º Ley 37/1992, de 28 de diciembre)
2. “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.” (art. 20, tres, 2º Ley 37/1992, de 28 de diciembre)
3. “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.” (art. 20, tres, 3º Ley 37/1992, de 28 de diciembre)

Por tanto, podrán disfrutar de esta exención los clubes, las fundaciones, las agrupaciones y los entes de promoción deportiva que cumplan estos requisitos para ser considerados de carácter social. Por el contrario, las Sociedades Anónimas Deportivas no podrán estar exentas debido a su finalidad lucrativa ni tampoco las ligas las cuales tienen cargos retribuidos.

Tipo impositivo reducido

Como norma general, todas las actividades sujetas a este impuesto tributarán a un tipo impositivo del 21%. (art. 90.1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre) Sin embargo, existen ciertas actividades que debido a sus características tributan a un tipo reducido, entre ellas se encuentran los espectáculos deportivos de carácter aficionado, que tributan al tipo reducido del 10%. (art. 91.1.2.8º Ley 37/1992, de 28 de diciembre)

Referencias:

- España. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, 27 de junio de 1985, núm. 153.
- España. Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. Boletín Oficial del Estado, 17 de octubre de 1990, núm. 249.
- 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. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, núm. 285.
- España. 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. Boletín Oficial del Estado, 8 de diciembre de 2015, núm. 293, pp. 116101 a 116139.
- 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. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78.
- 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. Boletín Oficial del Estado, 12 de marzo de 2004, núm. 62.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. OECD, 22 de julio de 2010,

- España. Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. Boletín Oficial del Estado, 11 de junio de 2005, núm. 139, pp. 20037 a 20041.
- España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pp. 96860 a 96938.
- España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992, núm. 312.
- España. Resolución de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo del baloncesto profesional ACB. Boletín Oficial del Estado, 6 de octubre de 2014, núm. 252.
- España. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado, 30 de noviembre de 2006, núm. 286.
- España. DECRETO 23/1995, de 17 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba la regulación de las asociaciones deportivas. BOA, 25 de agosto de 1995, núm. 102.

- España. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Boletín Oficial del Estado, 24 de diciembre de 2002, núm. 307.
- España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288.
- WOLTERSKLUWER. 2018, *guiasjuridicas.wolterskluwer.es* [en línea], [consulta: 2018]. Disponible en: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAUMjY2NztlLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZap Ut-ckhlQaptWmJOcSoAFsaP5DUAAAA=WKE
- BBVA. 2016, *jubilaciondefuturo.es* [en línea]. [consulta: 18 de octubre de 2016]. Disponible en: <https://www.jubilaciondefuturo.es/es/blog/el-deportista-profesional-un-trabajador-autonomo.html>
- MORÓN PÉREZ, Carmen, 2012. *Tributación de los deportistas* [en línea]. Disponible en: <http://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161>
- RUIZ, Gonzalo, 2016. *definanzas.com* [en línea]. [consulta: 14 junio 2016]. Disponible en: <https://definanzas.com/paga-extra/>
- RAMÓN FERNÁNDEZ, José, 2017. *fiscal-impuestos.com* [en línea]. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/doble-imposicion-internacional-definicion-convenios-evitarla-paises-tiene-firmados-convenios-espana.html>
- SÁNCHEZ, Gal·la, 2014. *estudi-juridic.com* [en línea]. [consulta: 2 octubre 2014]. Disponible en: <http://www.estudi-juridic.com/el-gobierno-recupera-la-ley-ley-beckham-que-otorga-incentivos-fiscales-para-los-extranjeros-que-vengan-a-trabajar-en-empresas-establecidas-en-espana-salvo-para-los-deportistas-profe/>

- ROCA, Toni, 2016. *iusport.com* [en línea]. [consulta: 14 diciembre 2016]. Disponible en: <https://iusport.com/not/27515/los-deportistas-y-sus-sociedades-instrumentales/>
- MARTÍN LEÓN, Antonio, 2011. *Negocios simulados y usucapión* [en línea]. Boletín Oficial del Estado. Disponible en: https://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-C-2011-20065300681_ANUARIO_DE_DERECHO_CIVIL_Negocios_simulados_y_usucapi%F3n
- MESA PÉREZ, Enrique, 2013. *queaprendemos hoy.com* [en línea]. [consulta: 20 enero 2013]. Disponible en: <http://queaprendemos hoy.com/que-son-las-sociedades-anonimas-deportivas-sad/>
- PÉREZ VILLA, Javier, 2017. *iusport.com* [en línea]. [consulta: 27 noviembre 2017]. Disponible en: <https://iusport.com/not/50871/-i-actividades-deportivas-exencion-de-iva-y-sociedades-mercantiles-i-/>
- La Sexta. 2017, *lasexta.com* [en línea]. [consulta: 13 de junio de 2017]. Disponible en: http://www.lasexta.com/programas/sexta-columna/hacerse-arantxa-fijar-falsamente-residencia-andorra-eludir-impuestos_20141205572595f36584a81fd883959c.html
- ECD. 2016, *elconfidencialdigital.com* [en línea]. [consulta: 10 de diciembre de 2016]. Disponible en: https://www.elconfidencialdigital.com/te_lo_aclaro/Football-Leaks-eluden-impuestos-futbolistas_0_2835316443.html
- VIÑAS COLL, Jaume. 2011, *cincodias.elpais.com* [en línea]. [consulta: 26 de mayo de 2011]. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2011/05/27/economia/1306475787_850215.html

